

UNIVERSITÉ DE PARIS -- FACULTÉ DE DROIT

ÉTUDE SUR LE CONTROLE DES DÉCLARATIONS
EN MATIÈRE D'IMPOT
SUR LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

Présentée et soutenue le 2 juin 1931, à 14 heures

PAR

Marcel PASQUIER

Président : M. E. ALLIX, professeur.
Suffragants : M. C. PERREAU.
M. CASSIN.

LES PRESSES MODERNES
IMPRIMERIE
45, Rue de Maubeuge, 45
PARIS

1931

**Etude sur le contrôle des déclarations
en matière d'impôt
sur les bénéfices industriels et commerciaux**

UNIVERSITÉ DE PARIS -- FACULTÉ DE DROIT

ÉTUDE SUR LE CONTROLE DES DÉCLARATIONS
EN MATIÈRE D'IMPOT
SUR LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

Présentée et soutenue le 2 juin 1931, à 14 heures

PAR

Marcel PASQUIER

Président : M. E. ALLIX, professeur.
Suffragants : M. C. PERREAU.
M. CASSIN.

LES PRESSES MODERNES
IMPRIMERIE

45, Rue de Maubeuge, 45
PARIS

1931

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



Etude sur le contrôle des déclarations en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

INTRODUCTION

L'accroissement constant des budgets de l'Etat, des Départements et des Communes depuis la guerre a entraîné comme conséquence inévitable et immédiate, une augmentation progressive des charges fiscales.

Les industriels et les commerçants ont supporté plus lourdement que les autres contribuables, semble-t-il, cet accroissement de fiscalité. Une simple énumération des principaux impôts qui frappent cette catégorie de contribuables permettra de s'en rendre compte :

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, en premier lieu, dont le taux fixé à 4 % lors de sa création en 1917 est passé à 8 % en 1920, 9,60 % en 1923 et 15 % en 1926 — quelques dispositions législatives accordant au petit commerce seul, un allègement à ces charges.

Nous trouvons ensuite :

— l'impôt sur le chiffre d'affaires, aux taux variés et qui paraît d'autant plus lourd qu'il est indépendant du bénéfice réalisé ;

— la patente dont la base a suivi l'ascension du prix des loyers et qui voit croître chaque année le montant des centimes départementaux et communaux appliqués à son principal fictif ;

— la taxe vicinale, basée sur les droits de patente ;

— la taxe d'apprentissage ;

— la taxe sur les poids et mesures ;

— la contribution pour frais de bourse et chambres de commerce ;

— les diverses taxes assimilées spéciales à certaines industries ;

— les taxes départementales et communales autorisées par la loi du 13 août 1926 et entre autres la taxe sur la valeur locative des locaux servant à l'exercice d'une profession ;

— sans parler des impôts dits personnels et en particulier de l'impôt général sur le revenu dont la base est liée à celle de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et croît en même temps qu'elle.

Pour s'expliquer le régime fiscal « privilégié » (1) dont jouit le commerce, il faut en chercher l'une des raisons dans la tendance naturelle à penser que le commerçant parviendra toujours à faire supporter aux consommateurs les charges fiscales qui lui incombent et que l'impôt, pri-

mitivement prélevé sur lui finira — grâce à une répercussion indéfinie — par se diffuser dans la masse entière de la Société. Malheureusement l'incidence de l'impôt est plus complexe que cette théorie pourrait le faire croire : elle est dominée par le jeu variable de l'offre et de la demande. L'incidence tendra à mettre l'impôt sur les bénéfices commerciaux à la charge du marchand ou à celle du client suivant que la concurrence l'oblige ou non à ménager sa clientèle. S'il est vrai qu'en période de hauts prix les impôts mis à la charge du commerçant se transforment en une taxe sur le consommateur, il est vrai, réciproquement, qu'en période de baisse de prix et de surproduction, ces mêmes impôts resteront plus ou moins à la charge du commerçant.

Que, d'ailleurs, les charges fiscales qui le frappent restent définitivement à sa charge ou qu'il puisse s'en décharger sur les consommateurs, le commerçant cherchera toujours à réduire au minimum la partie de ses frais généraux correspondant au compte « Impôts ». En ce qui concerne la patente, les taxes assimilées ainsi que les taxes départementales et communales dont nous avons parlé, toute tentative de dissimulation serait vaine à raison même de leur mode d'assiette. Et tout naturellement l'industriel ou le commerçant va chercher dans l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (et aussi par contre-coup, souvent, dans la taxe sur le chiffre d'affaires) une atténuation de ses charges fiscales, à raison de son taux élevé d'une part et de la

diversité des fraudes qui y sont possibles d'autre part. — Logique — égoïstement logique — à toute augmentation du taux de l'impôt il va essayer de remédier par une diminution de la base de son imposition et arriver ainsi, par cet habile jeu de balance, à éviter l'augmentation de ses dettes envers le Trésor. Mais alors, nous plaçant maintenant au point de vue social et légal, à quoi bon une augmentation du taux de l'impôt si le rendement doit en rester constant ?

A cette recrudescence de la tentative de fraude, l'Etat, de son côté, va opposer un contrôle plus sévère, une répression plus rigoureuse, et nous trouvons ici la variation « *quantitative* » du contrôle, en fonction de la fraude.

Mais ce contrôle varie aussi « *quantitativement* » si l'on peut dire, suivant le mode d'assiette de l'impôt sur lequel il s'exerce, et la procédure du contrôle doit s'adapter aux méthodes d'évaluation de la base de l'impôt. Alors que l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux était, dans la majorité des cas, calculé sur une base évaluée forfaitairement, le contrôle se ramenait, le plus souvent, à une vérification du chiffre d'affaires. Mais en adoptant le système de la déclaration, le législateur s'est trouvé devant un problème ardu : ou bien les pouvoirs donnés au fisc seront insuffisants et l'impôt sera fatalement improductif, ou bien ses armes seront trop puissantes et l'on arrivera à des abus de fiscalité, à l'inquisition. On comprend ainsi l'importance du contrôle fiscal — importance par le résultat auquel il atteindra (justice de l'impôt, productivité)

d'une part et par la complexité des problèmes qu'il soulève d'autre part.

Donner à l'Administration chargée de l'assiette de l'impôt des moyens de contrôle insuffisants, c'est laisser la porte ouverte à la fraude, c'est permettre aux moins honnêtes et aux plus puissants d'esquiver les charges qui leur incombent et les rejeter sur d'autres, c'est le règne de l'injustice ; c'est la faillite de l'impôt.

Donner au fisc des armes trop puissantes, c'est risquer l'arbitraire, les vexations continuelles, l'inquisition, c'est instituer un régime de terreur insupportable.

La question du contrôle fiscal est délicate, complexe et soulève, on le voit, des considérations souvent opposées, parfois inconciliables.

C'est pourquoi il nous a paru intéressant d'étudier comment était actuellement organisé le contrôle de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux que rend chaque jour plus nécessaire l'accroissement de la fraude — celle-ci s'expliquant d'ailleurs (sans se justifier !) par le poids des impôts qui grèvent actuellement les entreprises industrielles et commerciales.

Faisons remarquer, d'ailleurs, que le contrôle dont nous avons parlé n'est pas uniquement chargé de la recherche et de la répression de la fraude : il s'applique également à toutes les divergences de vues et d'interprétation de la loi qui peuvent exister entre l'Administration et les contribuables — sans aucun esprit de fraude ni de dissimulation

de leur part — et c'est dans un sens large et général que nous abordons ici l'étude de la vérification des déclarations en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

CHAPITRE I

COMMENT EST ÉTABLI L'IMPOT SUR LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

Avant d'étudier le contrôle même de la déclaration en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, il nous paraît nécessaire de voir rapidement dans quelles conditions est actuellement assis cet impôt. Sans entreprendre l'étude — même succincte — de cet impôt (il y faudrait plusieurs volumes et cette étude sortirait du cadre que nous nous sommes fixé), nous verrons simplement comment, parti d'un régime presque exclusivement forfaitaire, le législateur est arrivé au système de la déclaration obligatoire par l'exploitant de son bénéfice réel, cette modification apportée à l'assiette de l'impôt ayant, on le comprend, entraîné un changement important dans la procédure du contrôle.

A) RÉGIME ANTÉRIEUR A LA LOI DU 4 AVRIL 1926

Sous l'empire de la législation en vigueur au 1^{er} janvier 1926 et par suite des dispositions successives des lois du 31 juillet 1917, 25 juin 1920 et 16 avril 1924, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux était établi selon deux régimes différents : soit d'après le bénéfice réel résultant de la comptabilité, soit d'après une évaluation du bénéfice faite en prenant pour base le chiffre d'affaires.

I. — *Imposition d'après le bénéfice réel.*

a) Etaient imposées obligatoirement d'après leur bénéfice net « les sociétés dont les bilans sont obligatoirement communiqués à l'Administration de l'Enregistrement » (art. 4. Loi du 31 juillet 1917).

Cette rédaction, d'ailleurs, est défectueuse. Il n'existe pas, à proprement parler, de sociétés dont les bilans soient obligatoirement communiqués à l'Enregistrement.

En réalité les termes que le législateur a employés visent les sociétés soumises à la double obligation de déposer d'une part au bureau de l'Enregistrement de leur siège social ou administratif, pour la perception de l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières, les comptes-rendus ou extraits des délibérations de leurs conseils d'administration ou de leurs assemblées d'actionnaires et de présenter, d'autre part, sur réquisition des agents de l'Enregistrement chargés de s'assurer de l'exécution des lois sur l'Enregis-

trement et le timbre, leurs livres, registres, titres et pièces de recettes, de dépenses et de comptabilité.

Ce sont, en définitive, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par action et les sociétés à responsabilité limitée instituées par la loi du 7 mars 1925.

Les sociétés visées par l'article 4 n'avaient aucune déclaration à faire. Elles étaient simplement tenues de fournir au Contrôleur des Contributions directes tous les renseignements dont il avait besoin. Les termes de la loi commentés par les rapports parlementaires assurent ainsi au Contrôleur les droits d'investigation nécessaires pour fixer le bénéfice imposable en connaissance de cause et, par conséquent, celui de consulter tous documents comptables.

b) Etaient également imposés obligatoirement d'après leur bénéfice net les contribuables passibles de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, instituée par la loi du 1^{er} juillet 1916. Etant tenus de souscrire une déclaration pour l'établissement de cette contribution, ils n'avaient aucune déclaration à faire pour l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et leur imposition était établie suivant la même procédure que pour les sociétés visées plus haut.

c) Enfin étaient imposés d'après leur bénéfice réel les industriels ou commerçants ayant choisi ce mode d'imposition, à la condition qu'ils aient remis au Contrôleur avant le 1^{er} avril de chaque année (pour les années 1922 et 1923), avant le 1^{er} mars ou, s'ils arrêtaient leur compte seulement

en décembre, le 1^{er} avril (à partir de 1924) — un résumé de leur compte de profits et pertes de l'année précédente, en prenant l'engagement de fournir à l'appui, s'il y avait lieu, toutes justifications nécessaires.

II. — *Imposition d'après le chiffre d'affaires.*

A l'exception des trois catégories de contribuables indiquées ci-dessus, toutes les autres personnes passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux étaient imposées d'après une évaluation de leur bénéfice basée sur leur chiffre d'affaires. Mais elles étaient elles-mêmes divisées en deux groupes :

1^o Les exploitants dont le chiffre d'affaires était supérieur à 200.000 francs, s'il s'agissait d'opérations consistant à vendre des marchandises achetées ou fabriquées, des denrées, fournitures et objets à emporter ou à consommer sur place, ou à fournir le logement, et à 40.000 francs pour tous les autres contribuables, notamment les façonniers, entrepreneurs et loueurs de services, loueurs de choses, entrepreneurs de spectacles, banquiers, escompteurs et changeurs, intermédiaires et mandataires.

2^o Les exploitants dont le chiffre d'affaires n'excédait pas 200.000 ou 40.000 francs selon les mêmes distinctions.

A l'égard des premiers, le bénéfice était obtenu par l'application au chiffre d'affaires de l'année précédente d'un coefficient qui pouvait varier entre un maximum et un minimum et même être choisi, sous certaines conditions,

hors de ces limites. En ce qui concerne les secondes, il devait être fait application à leur chiffre d'affaires d'un coefficient unique pour chaque nature de profession.

Par ailleurs les formalités que les redevables devaient remplir pour l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux étaient différentes suivant le mode d'assiette de la taxe sur le chiffre d'affaires. Ils n'étaient tenus à aucune déclaration, s'ils étaient admis au régime du forfait pour le paiement de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Dans le cas contraire, ils devaient déclarer leur chiffre d'affaires soit spontanément s'il dépassait 50.000 francs, soit sur mise en demeure s'il n'était pas supérieur à ce chiffre.

B) RÉGIME APPLICABLE A PARTIR DE L'ANNÉE 1927

L'article 9 de la loi du 4 avril 1926 modifie profondément l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Il supprime la taxation d'après le chiffre d'affaires — pose le principe de l'imposition du bénéfice net réalisé pour tous les contribuables sans exception et étend la déclaration obligatoire du bénéfice à toutes les catégories de contribuables.

Toute personne ou société passible de l'impôt est tenue de remettre au Contrôleur des Contributions directes avant le 1^{er} mars de chaque année une déclaration du montant de son bénéfice net de l'année ou de l'exercice précédents. Le délai dans lequel devra être souscrite cette déclaration

est étendu au 31 mars pour les personnes ou sociétés qui, au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition ont clos leur exercice comptable pendant le mois de décembre et qui sont tenues ou prennent l'engagement de communiquer leur comptabilité à l'appui de leur déclaration.

Une disposition spéciale de la loi permet aux contribuables dont le bénéfice net est inférieur à 50.000 francs de se borner à déclarer l'ordre de grandeur de leur bénéfice : il leur suffira d'indiquer celle des catégories dans laquelle ils doivent être rangés pour le calcul de l'impôt.

Dans le régime actuel, il existe, en fait, deux catégories de contribuables :

1° Ceux dont la déclaration indique le chiffre exact du bénéfice net et qui sont tenus de soumettre leur comptabilité au contrôle de l'administration. Ce sont :

— les commerçants et industriels dont le bénéfice est supérieur à 50.000 francs ;

— les commerçants et industriels dont le bénéfice est inférieur à 50.000 francs mais qui ont déclaré leur bénéfice réel, tel qu'il résulte de leur comptabilité en prenant l'engagement de communiquer celle-ci à l'appui de leur déclaration.

— les sociétés soumises au droit de communication des agents de l'Enregistrement, c'est-à-dire :

les sociétés anonymes,

les sociétés en commandite par actions,

les sociétés à responsabilité limitée,

les sociétés quelconques qui exercent le commerce de banque. (Loi du 4 avril 1926, art. 32).

les sociétés de toute nature se livrant à des opérations d'intermédiaire pour l'achat ou la vente des immeubles ou des fonds de commerce ou qui habituellement achètent en leur nom les mêmes biens dont elles deviennent propriétaires en vue de les revendre. (Lois codifiées, art. 19).

2° Les contribuables dont la déclaration indique seulement la catégorie dans laquelle ils rangent leur bénéfice pour le calcul de l'impôt : ce sont tous les industriels et commerçants dont le bénéfice est inférieur à 50.000 francs et qui ne sont pas compris dans le premier groupe.

Les déclarations doivent, en l'absence de disposition contraire, être renouvelées chaque année. Toutefois il arrivera que les bénéfices des entreprises de petite importance resteront compris pendant plusieurs années dans la même catégorie. Pour de semblables entreprises l'Administration admet (I, art. 50) que la déclaration peut n'être renouvelée que si le bénéfice net de l'exploitant vient à passer dans une catégorie différente de celle qui a été indiquée précédemment. La non déclaration par un contribuable équivaut donc au maintien de sa précédente déclaration, avec cette différence, toutefois, que lorsque le Contrôleur estime la déclaration précédente insuffisante pour l'une des années suivantes il peut établir l'imposition d'office sur une base supérieure, sans avoir à notifier à l'intéressé le redressement en cause.

L'étude sommaire que nous venons de faire des modifications apportées au mode d'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux nous explique les changements qu'a pu subir le contrôle de cet impôt, tant dans ses éléments que dans son étendue.

Sous la législation antérieure à la loi du 4 avril 1926, le régime courant d'imposition était celui de la détermination du bénéfice d'après le chiffre d'affaires — l'imposition d'après le bénéfice réel n'étant obligatoire que pour une catégorie très limitée de contribuables et étant par ailleurs rarement choisie par ceux pour qui elle était facultative. Le contrôle se ramenait ainsi, soit à la vérification de la comptabilité pour les contribuables imposables d'après leur bénéfice réel, soit à la vérification du chiffre d'affaires pour les autres. Disons en principe : car nous aurons l'occasion de voir plus loin comment, usant du droit de communication que lui donnait l'art. 32 de la loi du 31 juillet 1920, l'Administration tendait à substituer au régime forfaitaire le système d'imposition d'après le bénéfice réel.

Depuis la loi du 4 avril 1926, nous venons de voir qu'il y a lieu de distinguer les contribuables qui, soit obligatoirement, soit facultativement sont imposés d'après leur bénéfice tel qu'il ressort de leur comptabilité et ceux qui, ayant la faculté de ne déclarer que l'ordre de grandeur de leur bénéfice sont de ce fait autorisés à une « évaluation » de leur bénéfice.

Le contrôle des déclarations sera, on le comprends, très

différent suivant qu'il s'agira du chiffre résultant d'une comptabilité régulière ou d'une évaluation souvent très approximative faite par le contribuable. Mais avant d'aborder l'étude de l'exercice et du mécanisme de cette vérification, nous allons voir, dans le chapitre qui suit quels sont les moyens de contrôle dont dispose l'Administration en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

CHAPITRE II

LES MOYENS DE CONTRÔLE

Nous n'entreprendrons pas ici l'étude complète des moyens de contrôle dont dispose l'Administration dans notre système d'impôts sur le revenu — Cette question a été traitée d'une façon très complète par M. Champion (1) et sortirait d'ailleurs du cadre de notre étude. Nous verrons seulement — parmi tous les renseignements que peut utiliser l'Administration — ceux qui sont susceptibles d'intéresser le contrôle de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

I. — UTILISATION DES DOCUMENTS DU SERVICE

Le Contrôleur a à sa disposition, d'une part les documents tenus pour l'assiette des anciens impôts et taxes assimilées et d'autre part les dossiers individuels qui renferment pour

(1) Le contrôle en matière de Contributions directes.

chaque contribuable les renseignements relatifs aux impôts sur les revenus.

a) En ce qui concerne les premiers documents, la base d'imposition à la patente pourra donner d'utiles renseignements sur la nature et les conditions d'exercice de la profession des industriels et des commerçants et pourra être efficacement utilisée dans le contrôle des déclarations souscrites par eux, et en particulier dans le cas où leur bénéfice est inférieur à 50.000 francs.

La base de la contribution mobilière établie soit sur un loyer matriciel fictif, soit sur le montant réel du loyer payé fournira une indication assez exacte sur l'importance des locaux personnels d'un industriel et d'un commerçant et sera un signe extérieur de sa fortune et de son train de vie qui pourra — nous le verrons — être utilement employé dans le contrôle de sa déclaration.

Le revenu net des propriétés bâties permettra de contrôler le chiffre que le commerçant — propriétaire des immeubles affectés à l'exercice de sa profession — est admis à déduire de son bénéfice, conformément à la loi. Il indique également la nature et l'importance des immeubles possédés par une entreprise, renseignement dont nous verrons l'utilité dans la vérification d'une comptabilité.

b) Dans le dossier de chaque contribuable — en l'espèce de chaque commerçant — le contrôleur trouvera un élément de contrôle précieux dans les déclarations des années précédentes. Il y trouvera l'indication de ses charges de

famille qui sera un élément d'appréciation de ses dépenses personnelles — moyen de contrôle souvent utilisé, nous le verrons.

C'est dans le dossier individuel que seront également rassemblés tous les bulletins de renseignements parvenus au nom d'un contribuable et donnant à son sujet les renseignements les plus variés. Ces documents provenant, dans la plupart des cas, des recherches faites dans les Administrations publiques, nous verrons plus loin la nature des renseignements qu'ils peuvent fournir.

Enfin — et sous réserve du secret professionnel — le Contrôleur pourra rechercher, dans les déclarations souscrites par d'autres assujettis, des éléments de comparaison et des renseignements qui lui permettront un contrôle efficace de la déclaration souscrite par tel commerçant soumis à sa vérification.

II. — RENSEIGNEMENTS RECUEILLIS AUPRÈS DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES

Il semble tout naturel que les divers services publics collaborent en vue d'une meilleure réalisation de leur but. Il paraîtrait anormal, à plus forte raison, que les différentes Administrations de l'Etat puissent s'opposer entre elles (c'est-à-dire que l'Etat s'opposât à lui-même) le secret professionnel. Néanmoins, cette collaboration efficace a été longue à établir et ne date que d'une législation récente.

En ce qui concerne plus spécialement l'impôt qui nous occupe, la loi organique du 31 juillet 1917 prescrivait : « Pour l'établissement des divers impôts portant sur les revenus, l'Administration des Contributions directes a le droit d'obtenir de tous les services publics communication des renseignements recueillis par ceux-ci en vertu des lois existantes ». Ainsi conçu, ce droit de communication était très vaste mais par là-même imprécis, car il ne prévoyait pas expressément les services publics mis en cause et il ne déliait pas certains agents du secret professionnel. Par la suite des difficultés rencontrées par les agents du fisc dans l'exercice de leur droit, le législateur fut amené à plus de précision.

L'article 31 de la loi du 31 juillet 1920 a précisé et étendu ce droit de communication : « En aucun cas les administrations de l'Etat, des Départements et des Communes, ainsi que les entreprises concédées ou contrôlées par l'Etat, les Départements et les Communes ne pourront opposer le secret professionnel aux agents de l'Administration des Finances ayant au moins le grade de Contrôleur ou d'Inspecteur adjoint qui, pour établir les impôts institués par les lois existantes, leur demanderont communication des documents de service qu'elles détiennent ».

De ces dispositions absolument générales, il résulte que le Contrôleur des Contributions directes peut demander à toutes les Administrations publiques et à tous les services concédés ou contrôlés, de lui communiquer leurs docu-

ments afin qu'il puisse y relever tous renseignements susceptibles d'être utilisés par lui.

Nous limitant à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, nous allons voir quels renseignements le Contrôleur pourra relever dans les documents tenus par les différents services publics et concernant exclusivement la vérification même des déclarations (à l'exclusion, par exemple, des renseignements pouvant lui faire découvrir l'existence de commerçants).

1° *Les documents de l'Enregistrement.*

Parmi les nombreux renseignements que peut fournir cette Administration, citons :

— dans le registre des actes civils publics (A.C.P.) et des actes sous-seing privé (S.S.P.) : les analyses des contrats de mariages, obligations, remboursement de créances, baux, marchés entre particuliers, cessions de fonds de commerce, constitutions ou dissolutions de sociétés, cessions de parts sociales.

— Dans le registre des actes administratifs (A.A.) : les ventes de coupes de bois, d'issues, qui constituent des éléments d'appréciation utiles sur le chiffre d'affaires des marchands de bois, entrepreneurs de sciage, chiffonniers, etc.

— Dans le registre des actes judiciaires (A.J.) : des indications sur la réalisation d'une opération commerciale importante par un commerçant, le taux des bénéfices et des

frais généraux, l'importance des stocks, les frais de représentation dans une profession déterminée, la moralité commerciale ou fiscale des commerçants, la répartition aux créanciers en matière de faillite ou liquidation judiciaire.

— Dans le registre des actes extrajudiciaires : des protêts, assignations, etc., pouvant révéler des opérations commerciales non avouées.

— Dans le registre des baux, les baux et locations verbales de toute nature.

— Dans les registres et dossiers concernant la taxe sur le chiffre d'affaires : les déclarations mensuelles du montant des affaires.

— Dans le sommier des découvertes, les insuffisances ou dissimulations dans les déclarations ou actes.

— Dans le sommier de surveillance, les paiements faits aux entrepreneurs de travaux publics ou de fournitures.

— Dans le sommier et les dossiers des impôts sur les valeurs mobilières, les statuts des sociétés, les bénéfices et la répartition des bénéfices des sociétés soumises au droit de communication.

— Dans les dossiers des assurances autres que maritimes, la balance des comptes du Grand-Livre en fin d'exercice.

2° *A la Conservation des hypothèques.*

Le contrôleur trouvera les baux de plus de 18 ans, les quittances ou cessions de loyer ou fermages non échus (3 années au moins).

3° *A l'Administration des Contributions Indirectes.*

Le contrôleur trouvera des renseignements précieux sur les diverses professions soumises à ces droits. Citons : le produit des recettes buralistes et des débits de tabac, les bases de calcul des abonnements pour les entreprises de spectacles dont le produit effectif n'est pas constaté, des renseignements sur l'importance et la nature des affaires des établissements de luxe, toutes les indications concernant les diverses professions soumises au contrôle de cette Administration et dont il est impossible de donner ici une énumération complète, sans parler enfin du renseignement le plus précieux qui soit fourni par ce service : le chiffre d'affaires ou, à défaut, la base des taxes diverses qui ont remplacé la taxe sur le chiffre d'affaires — élément de contrôle dont nous verrons plus loin l'importance.

4° Les documents fournis par *l'Administration des Douanes* seront, eux, plus difficilement utilisables. La plupart des opérations soumises aux droits de douane sont en effet effectuées non pas au nom de l'expéditeur réel ou du destinataire véritable, mais au nom d'un simple intermédiaire (agent en douane, transitaire, commissionnaire, etc.). Sous cette réserve, citons parmi les documents fournis par cette Administration :

— pour les importations et exportations par mer ou par terre, les nom et domicile de l'expéditeur et du destinataire,

la nature, la quantité et la valeur des marchandises trafiquées ;

— la nature et la quantité des marchandises entrées et sorties et des stocks pour les négociants ayant un compte d'entrepôt en douane ;

— tous renseignements au sujet des navires attachés à un port (nature, tonnage, etc.) ;

— le détail des opérations effectuées par les salines et fabriques de sel ;

— enfin, en ce qui concerne les raffineries de pétrole, les quantités d'huiles minérales introduites dans l'usine et les quantités d'huiles brutes ou raffinées, d'essence, paraffine, etc... expédiées avec l'adresse des destinataires.

5° Rares sont les renseignements recueillis auprès des *Comptables du Trésor* et pouvant servir au contrôle de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Citons cependant : la date et le montant des paiements faits sur adjudications et marchés et les mandats de sommes importantes qui peuvent avoir été encaissées par des redevables.

6° Dans les *greffes des Cours et Tribunaux*, le contrôleur trouvera — entre autres renseignements le régime matrimonial du commerçant — la situation des succursales ou agences en France ou à l'étranger — les jugements déclaratifs de faillite ou de liquidation judiciaire — les cessions d'établissement — les dommages et intérêts, commissions remises ou indemnités versées en exécution des jugements

— le montant des commissions allouées à des intermédiaires — des renseignements sur les chiffres d'affaires ou les bénéfices de l'entreprise — les bilans d'inventaire (à l'actif : biens du failli ; au passif : les noms des créanciers et le montant de leurs créances).

Tels sont les principaux renseignements fournis par les Administrations qui touchent de plus près au service des Contributions directes. Mais tous les autres services publics pourront fournir occasionnellement des indications précieuses pour le contrôle de la déclaration des industriels et commerçants. La liste très complète en est donnée dans une circulaire de la Direction générale des Contributions directes du 20 août 1926, à laquelle nous ne pouvons que nous rapporter en signalant l'importance des renseignements recueillis : dans les *abattoirs publics* concernant les marchands bouchers, charcutiers, tripiers, marchands de suif, etc. ; dans les *gares* sur les expéditions des principaux industriels et commerçants de la région ; et dans les divers *services civils ou militaires* au sujet des fournitures de toutes sortes et des travaux entrepris à leur profit.

Il a paru impossible d'assujettir l'*autorité judiciaire* au droit de communication dans les mêmes conditions que les divers services dépendant du pouvoir exécutif. Aussi le régime spécial réglementant les rapports de l'autorité judiciaire et de l'Administration des Finances a été établi par le paragraphe 2 de l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920 modifié par l'article 6 de la loi du 4 avril 1926.

En vertu de ces dispositions, « l'autorité judiciaire doit donner connaissance à l'Administration des Finances de toute indication qu'elle peut recueillir de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt, qu'il s'agisse d'une instance civile ou commerciale ou d'une information criminelle ou correctionnelle même terminée par un non-lieu.

Durant la quinzaine qui suit le prononcé de toute décision rendue par la juridiction civile, administrative, consulaire, prud'hommale et militaire, les pièces restent déposées au greffe à la disposition des administrations ci-dessus désignées.

Le délai est réduit à dix jours en matière correctionnelle.

Toute sentence arbitrale, soit que les arbitres aient été désignés par justice, soit qu'ils l'aient été par les parties, tout accord survenu en cours d'instance, en cours ou en suite d'expertise ou d'arbitrage, doivent faire l'objet d'un procès-verbal, lequel est, dans le délai d'un mois, déposé avec les pièces au greffe du tribunal compétent. Ce procès-verbal est tenu à la disposition de l'Administration pendant un délai de quinze jours à partir du dépôt. La sentence arbitrale n'est soumise à l'enregistrement qu'en cas d'ordonnance d'exequatur ou d'usage en justice ou par acte public. »

En outre, aux termes de l'article 6 de la loi du 4 avril 1926

« dans toute instance devant les juridictions civiles et criminelles, le ministère public peut donner communication des dossiers aux Administrations de l'Enregistrement et des Contributions directes. »

En fait, les renseignements fournis par l'autorité judiciaire en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux sont assez rares. Citons pourtant le cas d'un contribuable qui, voulant obtenir une indemnité, est amené à déclarer ses véritables ressources et, en l'espèce, le bénéfice qu'il tire de l'exploitation de son commerce. Cette déclaration faite devant le tribunal, rapprochée de celle qui figure au dossier fiscal de l'intéressé pourra amener la découverte d'une fraude et constituera de ce fait un précieux moyen de contrôle de la déclaration en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

III. RENSEIGNEMENTS RECUEILLIS AUPRÈS DES CONTRIBUABLES DIRECTEMENT INTÉRESSÉS

Les éléments de contrôle que nous avons vus jusqu'ici provenaient soit de l'Administration des Contributions directes elle-même, soit de la collaboration des autres services publics avec elle. Mais le meilleur renseignement n'est-il pas celui qui vient de la source même? et le moyen de contrôle le plus efficace ne se trouve-t-il pas dans les pièces mêmes tenues par le contribuable intéressé? C'est ce que nous allons étudier dans ce paragraphe consacré au droit de communication proprement dit.

Historique : L'article 5 de la loi du 31 juillet 1917 permettait au Contrôleur de demander aux contribuables imposables d'après leur bénéfice réel « tous les renseignements dont il a besoin ».

L'article 9 de cette loi, modifié par l'article 3 de la loi du 25 juin 1920, obligeait les redevables imposables d'après leur chiffre d'affaires, à fournir, à l'appui de leur déclaration, lorsqu'ils y étaient invités, « toutes les justifications nécessaires ».

Sous le régime de cette législation, seules les personnes et sociétés imposables d'après leur bénéfice réel sont tenues de produire leur comptabilité. Les autres n'ont à fournir que les livres et documents suffisants pour permettre de dégager le chiffre d'affaires. On ne pourra exiger d'eux de communiquer la partie de leur comptabilité relative soit à leurs bénéfices, soit à leurs frais généraux, soit à leurs créances ou à leurs dettes.

Le législateur a étendu le champ d'investigation des agents du Trésor en renforçant leur pouvoir par le vote de l'article 66 de la loi du 25 juin 1920 : les contribuables passibles de l'impôt sur le chiffre d'affaires, s'ils ne tiennent pas une comptabilité permettant de déterminer le chiffre d'affaires, doivent ouvrir un registre spécial sur lequel ils inscriront, jour par jour, toutes les ventes de marchandises ou fournitures de services qu'ils ont réalisées. Ce livre, ou la comptabilité susceptible de faire ressortir le chiffre d'affaires, « ainsi que les pièces justifica-

tives des opérations effectuées par les redevables, notamment les factures d'achats, devront être conservées pendant un délai de trois ans à compter du 1^{er} janvier de l'année durant laquelle le livre a été commencé ou durant laquelle les pièces ont été établies ». Les personnes imposables sont tenues, sous peine d'amende, de mettre ces éléments de contrôle à la disposition des agents des Contributions directes, quelle que soit l'Administration dont ils relèvent pour la perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

L'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 est allé plus loin. Il a marqué une véritable révolution dans l'exercice et l'étendue du droit de communication. Il a créé au profit des agents du Trésor — et de ceux des Contributions directes en particulier — un droit de communication beaucoup plus général que celui institué par les lois de 1917 et 1920. « Pour permettre le contrôle des déclarations d'impôt et la recherche des omissions ou des fraudes qui auraient pu être commises dans le délai de la prescription, tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs par an, est tenu de représenter à toute réquisition des agents du Trésor ayant au moins le grade de Contrôleur ou d'Inspecteur adjoint, les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du Code de Commerce ainsi que tous les livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses. Le refus de communiquer les livres ou leur destruction avant le délai fixé par l'article 11 du Code de Commerce sera constaté par un procès-verbal et soumis

aux sanctions établies par l'article 5 de la loi du 17 avril 1906 ».

Etude de l'article 32. — Nous allons voir ici l'étendue de ce droit de communication institué par l'article 32 et l'usage des renseignements recueillis dans l'exercice de ce droit.

A) En ce qui concerne d'abord *les agents investis du droit de communication*, le législateur a seulement précisé leur grade. Il en résulte que tous les agents du Trésor sans distinction de régie, pourvu qu'ils soient au moins du grade prévu, peuvent l'exercer. Pratiquement, c'est le Contrôleur des Contributions directes qui en use le plus fréquemment.

B) En ce qui concerne *la question de temps*, le droit de communication peut être exercé pour toutes les années non atteintes par la prescription, c'est-à-dire par l'année courante et les cinq années antérieures. (Rép. Guillois, sénateur, J. O. 25 février 1925, déb. Sénat, p. 191, n° 6693 ; Barthe, député, J. O., 11 janvier 1928, déb. Ch., p. 6, n° 13312).

Certains auteurs (entre autres M. Bertin) (1) ont soutenu que l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 avait un effet rétroactif. Ils s'appuient pour cela, sur les termes mêmes

(1) Les pouvoirs de contrôle du fisc en matière d'impôt général sur le revenu.

du texte qui parle de « la recherche des fraudes qui auraient pu être commises dans le délai de la prescription ». Or, il semble que ces termes visent seulement les fraudes ou omission qui pourraient être commises à dater de cette loi et dont la recherche reste possible dans le délai de la prescription. Mais rien n'autorise à donner à cet article un effet rétroactif qui aurait été exprimé d'une façon explicite si telle avait été l'intention du législateur. D'ailleurs il serait sans exemple qu'une loi ayant pour objet d'aggraver les obligations des contribuables et de renforcer le contrôle de l'Administration eût effet depuis une date antérieure à celle de la promulgation de cette loi. Rien n'autorise donc à faire exception pour l'article 32, au principe de la non-rétroactivité des lois.

C) Quant aux *personnes soumises au droit de communication*, il ne faut pas entendre le mot « commerçant » dans le sens restrictif d' « individu » : toutes les sociétés dont le chiffre d'affaires atteint 50.000 francs y sont soumises.

— RÉGIME ANTÉRIEUR A 1927.

— En ce qui concerne les années antérieures à 1927, l'article 5 de la loi du 31 juillet 1917 donnait expressément au Contrôleur le droit d'exiger des commerçants imposés d'après leur bénéfice réel, la production de leur comptabilité. Le service des Contributions directes n'avait donc pas

à recourir, pour l'exercice du droit de communication envers cette catégorie de contribuables, aux dispositions de l'article 32.

Cet article trouvait son application pour les contribuables passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux d'après leur chiffre d'affaires, à l'exception toutefois des commerçants et industriels bénéficiant du forfait pour le paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires et que l'article 5 de la loi du 16 avril 1924, modifiant le régime fiscal du petit commerce et de la petite industrie, dispense des obligations prévues à l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920. Pour les commerçants non soumis au régime du forfait pour l'impôt sur le chiffre d'affaires, certains auteurs ont soutenu que le texte de l'article 32 comprenait une limitation explicite. En effet, a-t-on dit, à l'égard de ces contribuables, le Contrôleur ne doit pas faire état des renseignements qu'il découvrirait dans les livres, concernant le bénéfice réel : autrement la faculté qui leur est donnée d'être taxés d'après leur chiffre d'affaires deviendrait illusoire puisque le Contrôleur ayant le droit de choisir un coefficient supérieur au coefficient légal quand il est à même d'en démontrer le bien-fondé, n'aurait qu'à rechercher dans les livres quel est le bénéfice réel pour fixer ensuite le coefficient.

Cette thèse n'a pas prévalu. L'Administration a estimé que la loi n'a limité par aucune restriction la faculté d'investigation conférée au Contrôleur et que celui-ci peut libre-

ment disposer, à toutes fins utiles, des renseignements qu'il trouve dans les livres, notamment des indications qu'il rencontre concernant le bénéfice réel. Dans diverses réponses (Rép. Carrère, sénateur. J. O., 25 mars 1925, déb. Sénat, p. 358, n° 6739 ; Haudos, député, J. O., 10 mars 1923, déb. Ch., p. 1117, n° 16674 ; Berger, député. J. O., 3 mai 1929. Déb. Ch., p. 1616 et 1617, n° 3121) le Ministre des Finances a fait connaître que la circonstance que les commerçants ont été cotisés à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux d'après un bénéfice évalué par l'application d'un coefficient au chiffre d'affaires, ne faisait pas obstacle à l'exercice du droit de communication.

Le résultat de cette interprétation extensive était de transformer en une imposition d'après le bénéfice réel le régime forfaitaire institué par la loi, puisque, à la suite de l'exercice du droit de communication, le Contrôleur était en droit de déterminer le bénéfice réel d'un commerçant et de fixer ensuite un coefficient qui, appliqué au chiffre d'affaires, ferait ressortir un chiffre égal à celui qui résultait des livres produits.

Cette façon de voir avait d'ailleurs été confirmée par le Conseil d'Etat dans un arrêt du 15 juin 1928. (Requête 88550. R. O. n° 5234).

Or cette jurisprudence et la thèse de l'Administration viennent d'être partiellement infirmées par les dispositions que renferment l'article 9 de la loi du 16 avril 1930 et qui sont fondées sur ce principe que, dans le cas où le

contribuable avait déclaré son chiffre d'affaires exactement, l'Administration était liée par le coefficient initialement choisi par elle pour l'évaluation des bénéfices. L'article 9 est par lui-même assez clair quand il déclare : « Les commerçants et industriels qui, par application de l'article 10 de la loi du 31 juillet 1917, ont été soumis à l'impôt sur les bénéfices commerciaux d'après un bénéfice obtenu par application d'un coefficient à leur chiffre d'affaires exactement déclaré, ne peuvent, en aucun cas, faire l'objet ultérieurement d'une imposition supplémentaire, basée sur ce que leur bénéfice réel aurait été supérieur au bénéfice déterminé par l'application du coefficient forfaitaire admis par le contrôleur.

Les impositions supplémentaires de cette catégorie qui auraient été établies antérieurement à la présente loi seront dégrevées d'office par l'Administration des Contributions directes ».

— RÉGIME POSTÉRIEUR A 1927.

Sous le régime de la loi du 4 avril 1926, les commerçants qui sont, soit obligatoirement, soit facultativement imposés d'après le chiffre de leur bénéfice réel tel qu'il résulte de leur comptabilité, sont tenus de représenter, à toute réquisition du Contrôleur, tous documents comptables de nature à justifier la sincérité de leur déclaration. Pour cette catégorie de contribuables, le Contrôleur n'aura

donc pas besoin d'user des dispositions de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920.

Nous avons vu que les contribuables qui se sont rangés dans l'une des catégories de bénéficiaires n'excédant pas 50.000 francs n'étaient pas tenus, en principe, de fournir de justifications à l'appui de leur déclaration. Peut-on user de l'article 32 en ce qui les concerne ? Certains auteurs pensent que non. En ce sens MM. Allix et Lecerclé. (L'impôt sur le revenu. Supplément, p. 41) et M. Bertin qui déclare « Il nous semble que l'on doit répondre par la négative (à la question posée plus haut) car l'article 12 de la loi du 4 avril 1926 paraît avoir abrogé le droit de communication à leur égard, car, ainsi qu'il ressort des rapports parlementaires, cette nouvelle disposition fut édictée uniquement pour éviter le souci de tenir et de fournir une comptabilité ».

Nous pensons, au contraire que, à défaut de toute indication expresse, l'article 12 de la loi du 4 avril 1926 ne doit pas être considéré comme abrogeant l'exercice du droit de communication de l'article 32 vis-à-vis des contribuables en cause. C'est d'ailleurs le point de vue qu'a adopté l'Administration ainsi qu'il ressort de nombreuses réponses du Ministre des Finances. Les dispositions de la loi du 4 avril 1926 qui ont établi une distinction entre les contribuables dont le bénéfice excède 50.000 francs et ceux dont le bénéfice ne dépasse pas ce chiffre, n'ont pas eu pour effet de soustraire ces derniers à l'application de l'article 32

de la loi du 31 juillet 1920. Il s'ensuit que le droit de communication institué par ledit article peut être exercé, même depuis 1926, à l'égard des commerçants dont le bénéfice est inférieur à 50.000 francs, mais qui réalisent un total de recettes supérieur au même chiffre et qui, par ailleurs, ne sont pas placés sous le régime du forfait pour l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires. (Rép. Grinda, député. J. O., 28 avril 1927, déb. Ch., p. 1308, n° 11041 ; Bouilly, député. J. O., 28 avril 1927, déb. Ch., p. 1310, n° 11376 ; de Menthon, député. J. O., 27 avril 1928, déb. Ch., p. 1761, n° 15035 ; Largier, député. J. O., 3 mai 1929, déb. Ch., p. 1616, n° 3073).

D'ailleurs, l'Instruction générale sur les Impôts cédulaires et sur l'Impôt général sur le revenu, du 31 janvier 1928 est très nette sur ce point : Article 56 : « Le contrôleur vérifie les déclarations. Les contribuables qui se sont rangés dans l'une des catégories de bénéfices n'excédant pas 50.000 francs ne sont pas tenus, en principe, de fournir des justifications à l'appui de leur déclaration. *Réserve faite de l'exercice du droit de communication* qu'il tient de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, l'agent vérificateur n'a donc, à sa disposition, que les éléments de contrôle qu'il a pu recueillir extérieurement... etc. ».

Article 404 : « Pratiquement, le droit de communication prévu par cet article (art. 32) ne sera utilisé qu'à l'égard des commerçants qui, faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs et n'étant pas placés sous le régi-

me du forfait pour le paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires, prétendraient se ranger dans une catégorie de bénéfices manifestement inférieure à celle de leurs bénéfices apparents, ou accuseraient des résultats déficitaires sans fournir de justification ».

Disons que, en pratique, les Contrôleurs font très rarement usage du droit de communication pour les contribuables en cause et procèdent au contrôle de leur déclaration au moyen des éléments recueillis extérieurement (importance du chiffre d'affaires, signes apparents de la prospérité de l'entreprise, prix d'achat du fonds, etc.). D'ailleurs les livres dont la communication peut être exigée en vertu de l'article 32, c'est-à-dire « les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du Code de Commerce ainsi que tous livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses » sont rarement tenus par la catégorie de commerçants en cause. L'infraction aux dispositions du Code de Commerce ne relève pas de l'Administration des Contributions directes qui se heurtera, le plus souvent, à l'absence de livres lui permettant de déterminer le bénéfice net.

D) Impôts visés par le droit de communication

La question de savoir à quels impôts s'applique le droit de communication institué par l'article 32 a été très controversée. Une thèse voulait restreindre ce droit à l'impôt sur le chiffre d'affaires. L'autre — extensive — y voyait un

droit de contrôle pour tous nos impôts basés sur une déclaration.

Il ressort des travaux parlementaires que le législateur désirait créer un droit de communication très étendu. MM. Dumont et Bokanowski déclaraient dans un rapport à la Chambre des Députés (Rapport 2392, p. 33). « Ce droit de communication pourra être exercé pour assurer le recouvrement de tous les impôts quelconques donnant lieu de la part du redevable à une déclaration sujette à contrôle ».

Au Sénat, M. Paul Doumer déclarait : « L'article 32 a pour but de mieux assurer le contrôle des déclarations souscrites en vue de l'assiette de l'impôt, quelle que soit la nature de la taxe à recouvrer ». (Rapport fait au Sénat, par M. Paul Doumer, le 20 juillet 1920).

En 1921, le Ministre des Finances donnait une interprétation extensive de l'article 32 en déclarant que ce droit avait été prévu pour le contrôle des impôts perçus sur déclaration du contribuable, mais qu'il s'appliquait à tous ces impôts. (Rép. Louis Rollin, député. J. O., 15 mai 1921, déb. Ch. p. 2292, n° 8438).

Par contre le passage de M. de Lasteyrie au Ministère des Finances a été marqué par un recul de l'interprétation administrative extensive. Le Ministre des Finances déclarait en effet à la Chambre des Députés, le 23 février 1923 : « Aux termes de la législation actuelle, les agents de l'Enregistrement, comme les autres agents du Ministère des Finances n'ont le droit d'aller dans les établissements de

crédit que pour l'application de lois nettement déterminées, droit de timbre, taxe sur le chiffre d'affaires, etc..., mais ils ne peuvent y procéder à des vérifications en ce qui concerne l'impôt général sur le revenu. Ce n'est pas moi, respectueux de la loi, qui, sans un texte formel, leur donnerai des instructions contraires. (J. O., 24 février 1923, Déb. parl. Ch. p. 818). Cette déclaration du Ministre des Finances restreignait ainsi le droit de communication de l'article 32 au seul contrôle de la taxe sur le chiffre d'affaires. Mais la portée de cette déclaration fut sans conséquence et l'Administration continue à se reconnaître le pouvoir d'user du droit de l'article 32 en vue du contrôle de tous les impôts basés sur déclaration.

Quant à la jurisprudence elle a également varié et s'est enfin prononcée en faveur de la thèse extensive.

La Cour de Cassation, dans un arrêt du 4 avril 1924, soutenait que l'Administration pouvait user du droit de communication seulement lorsqu'elle contrôlait la taxe sur le chiffre d'affaires. Mais par la suite dans un arrêt des Chambres réunies (9 mars 1927. D. P., 27 I. 181) elle s'est prononcée en sens contraire confirmant ainsi l'opinion de la Cour de Besançon qui, dans un attendu, déclarait que les articles 31 et 32 de la loi du 31 juillet 1920, votés au lendemain de la loi du 25 juin 1920 qui crée de nouvelles ressources fiscales, édictent dans des termes d'une généralité absolue des dispositions ayant pour objet d'assurer efficacement le recouvrement des impôts institués par les lois

existantes ». Il semble en effet que la Chambre criminelle était partie d'un faux point de départ lorsqu'elle rendit son arrêt du 4 avril 1924. Elle rattachait en effet l'article 32 à la législation spéciale de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Or, la loi du 31 juillet 1920 qui institua le droit de communication ne concernait pas la taxe sur le chiffre d'affaires, sauf dans son article 13. L'article 32, au contraire se rattache à l'article 31 qui règle les rapports entre Administrations et l'autorité judiciaire — et on peut dire que les articles 31 et 32 constituent la réglementation générale du droit de communication en matière fiscale.

Nous verrons, dans le paragraphe suivant, l'utilisation vis-à-vis des tiers des documents recueillis dans l'exercice du droit de l'article 32 et dans un chapitre suivant l'exercice du droit de communication.

IV. — RENSEIGNEMENTS RECUEILLIS DANS LES DOCUMENTS TENUS PAR D'AUTRES CONTRIBUABLES

Nous venons de voir que le Contrôleur pouvait utiliser tous les renseignements recueillis dans l'exercice du droit de l'article 32 pour le contrôle des impôts du contribuable vis-à-vis duquel il exerçait ce droit. Mais peut-il en user pour le contrôle des impôts dûs par des tiers ? Aucun texte législatif, aucune réponse formelle ne permettent de donner une réponse précise permettant de délimiter d'une façon

certaine le droit d'utiliser les renseignements recueillis chez un contribuable pour le contrôle des impôts d'un tiers.

Jusqu'en 1923, en présence de l'imprécision des dispositions législatives relatives à l'exercice du droit de communication, l'Administration reconnaissait ce droit à ses agents. Une réponse du Ministre des Finances à M. Fleury-Navarin, député (J. O., 2 août 1922. Déb. Ch. p. 2551, n° 14166) précise que le Contrôleur peut exiger dans les banques la communication des comptes de dépôt ; d'une manière plus générale, l'Administration admet que les agents du fisc peuvent prendre, sans le consentement du contribuable intéressé, tous renseignements relatifs à d'autres contribuables (Rép. Tapponnier, député. J. O., 20 avril 1921, Déb. Ch. p. 1782, n° 7850).

Au sujet du secret professionnel, le Ministre des Finances fait la déclaration suivante : « Les dispositions légales relatives à l'observation du secret professionnel ne font pas obstacle à ce que, pour la vérification des déclarations de certains contribuables, les agents des services financiers utilisent les renseignements fournis par la comptabilité d'autres contribuables ».

Une circulaire du 27 février 1923, n° 1373 prévoyait même expressément comme moyen de vérification du chiffre d'affaires le rapprochement des indications relevées dans la comptabilité d'un fournisseur et d'un client.

En février 1923, la déclaration précitée de M. de Lastey-

rie, Ministre des Finances, qui semblait restreindre l'effet du droit de communication au contrôle de la taxe sur le chiffre d'affaires, aurait dû produire un revirement de la doctrine administrative.

L'Administration ne s'est pas, nous l'avons vu, rangée à cet avis et une réponse du Ministre déclarait que les agents du Trésor compétents avaient le droit de relever des infractions commises en matière d'impôts, tant pour les commerçants astreint à la vérification que pour toute autre contribuable. (Rép. Lavau, député. J. O., 29 avril 1923, Déb. Ch. p. 1756, n° 16329).

En fait donc, l'Administration se reconnaît le droit de recueillir dans une comptabilité tous renseignements utiles pour le contrôle de la déclaration de tierces personnes et d'effectuer des recoupements entre la comptabilité d'un commerçant et celle de ses clients ou fournisseurs.

Il est d'ailleurs un cas prévu par la loi ou les contribuables devront faire dans leurs livres des inscriptions destinées uniquement à renseigner le fisc sur les affaires d'autres industriels et commerçants. C'est la loi du 25 juin 1920 dont l'article 66 prescrit que les contribuables, quand les ventes qu'ils effectuent dépassent 500 francs, sont obligés d'inscrire dans les livres, outre le montant du prix, le nom et l'adresse du client.

Certains auteurs, cependant, se refusent à accorder le droit dont nous parlons au Contrôleur des Contributions directes. Ainsi M. Bertin déclare en 1928 (Les pouvoirs de

contrôle du fisc en matière d'impôt général sur le revenu, thèse Nancy, 1922, page 82). « Dans l'état actuel de la législation fiscale, nous estimons que si le droit de communication permet de contrôler tous les impôts basés sur une déclaration, il ne permet pas de relever des infractions à la charge d'un contribuable, notamment dans les banques. En effet, en matière d'Enregistrement où le droit de communication de l'article 32 avait la même portée, il a fallu un texte formel pour autoriser les agents de l'Enregistrement à user des renseignements recueillis dans les établissements de crédit pour le contrôle d'impôts dûs par leurs clients (Loi du 4 avril 1926, art. 32). On peut en déduire, à contrario que, faute d'un texte analogue, les agents des Contributions directes ne jouissent pas de ce droit ».

Les auteurs qui refusent au Contrôleur le droit d'utiliser les renseignements recueillis concernant des tierces personnes ont cherché, pour arriver à ce résultat, à combiner le droit de communication reconnu aux agents des Contributions directes vis-à-vis des autres Administrations avec les droits d'investigation appartenant à l'Enregistrement. Cette Administration possède, en effet, des droits de recherche et d'investigation très étendus qui résultent de diverses lois et entre autres de l'article 32 de la loi du 4 avril 1926 déjà cité.

Les agents des Contributions directes, usant du droit qu'ils tiennent de l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920

pourront-ils demander à leurs collègues de l'Enregistrement de leur communiquer les renseignements recueillis par eux ? M. Bocquet (L'impôt sur le revenu cédulaire et général, p. 296) et M. Sauvage (Les impôts sur les revenus et les nouveaux moyens de contrôle du fisc, n° 61 et suiv.) reconnaissent ce droit. MM. Allix et Lecercle (op. cité, p. 315 et suiv.) considèrent que les agents commettraient « une sorte de détournement de pouvoir en sortant des limites régulières de leur droit d'investigation ». Il semble cependant que les Contrôleurs des Contributions directes ne commettraient pas un abus de pouvoir en demandant à leurs collègues de l'Enregistrement les renseignements qu'ils ont pu recueillir dans leur vérification au sujet du droit de timbre ou de l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières. D'ailleurs la fusion de l'Administration des Contributions directes et de l'Enregistrement a donné au Receveur-contrôleur les droits de recherche très étendus accordés au Receveur qu'il lui sera possible d'utiliser pour le contrôle des impôts sur le revenu dont il est chargé de l'assiette.

M. Reynaud, Directeur de la Comptabilité publique, vient toutefois de préciser dans une circulaire n° 2835, les devoirs des fonctionnaires de l'Enregistrement à cet égard.

« Lorsque le droit d'investigation de l'enregistrement n'est pas limité à des impôts déterminés, il est susceptible d'être exercé, sans limitation, pour les besoins d'autres services. Les agents compétents sont donc fondés à recher-

cher, dans les documents dont ils peuvent demander la communication, la trace des infractions fiscales, quelles qu'elles soient, commises non seulement par le commerçant chez lequel le droit de communication est exercé, mais aussi par tous les autres redevables. Par contre, lorsque les renseignements demandés ne peuvent pas être fournis au moyen de l'exercice du droit de communication prévu par l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, les agents de l'Enregistrement ne peuvent communiquer aux autres services — et à titre strictement confidentiel — que les renseignements contenus dans les bureaux. C'est ainsi notamment, que les agents de l'Enregistrement n'ont pas qualité pour se procurer, chez les notaires et autres dépositaires publics, les copies d'actes qui pourraient être utiles à un autre service du ministère des Finances ».

Pratiquement d'ailleurs, puisque nous reconnaissons au Contrôleur le droit d'exiger des banques la communication des comptes de dépôt, le droit indirect de recherche que nous venons de voir, nous paraît inutile. Disons cependant qu'en fait, si l'Administration utilise très fréquemment les renseignements recueillis dans la comptabilité d'un commerçant ou d'un industriel pour le contrôle de la déclaration d'un autre redevable, le droit de communication dans les banques n'est pas exercé. Il est bien certain que, lors de la vérification de la comptabilité d'une banque, l'agent vérificateur peut exiger la communication du compte « clients » au même titre que tout autre compte.

Mais le fait d'y relever systématiquement tous les comptes des clients serait faire preuve d'une fiscalité maladroite et exagérée qui ne manquerait pas d'attirer les protestations des clients de la banque et de la banque elle-même pour le préjudice que pourrait lui causer, vis-à-vis de ses clients, une semblable perquisition. Il y a donc là, à côté de la question de droit que nous croyons avoir résolue, une question de tact et de doigté de la part des agents chargés de l'assiette des impôts sur le revenu et on comprend le silence de la Direction générale des Contributions directes au sujet du droit de recherche dans les banques.

V. — LA DÉCLARATION DES TIERS

Nous venons de voir dans quelles limites et dans quelles conditions le Contrôleur des Contributions directes pouvait utiliser les renseignements recueillis dans les documents détenus par des tiers. A côté de ce pouvoir donné aux agents du Trésor, la loi a imposé à certaines personnes l'obligation de souscrire une déclaration concernant des tiers, soit que ceux-ci ne puissent ou ne veuillent faire eux-mêmes une déclaration, soit que ce procédé constitue un élément précis pour contrôler celle qu'ils ont souscrite.

En ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, la déclaration des tiers a été imposée par l'article 6 de la loi du 13 juillet 1925. En vertu de cette loi, les chefs d'entreprise sont tenus de déclarer le montant

des commissions, courtages ou autres rémunérations qu'ils versent à l'occasion de l'exercice de leur profession à des courtiers, commissionnaires ou autres intermédiaires de commerce n'ayant pas la qualité de salariés, et dont le total brut, au cours de l'année aura atteint, pour une même personne, la somme de 1.000 francs, quelles que soient, d'ailleurs, les localités où sont domiciliés le déclarant et le contribuable. Ce texte de loi est assez clair et se passe de tout commentaire. Signalons seulement que seules doivent être déclarées les sommes versées à l'occasion de l'exercice de leur profession. Les chefs d'entreprise sont dès lors tenus d'indiquer, par exemple, les honoraires versés par eux à un médecin chargé du service médical de leur établissement industriel, mais non ceux qui rétribuent des soins médicaux personnels.

Nous voyons ainsi que la déclaration des tiers en matière de bénéfices industriels et commerciaux est d'une étendue restreinte et ne peut être utilisée que pour le contrôle des déclarations souscrites par une catégorie très limitée de redevables, c'est-à-dire les courtiers, commissionnaires, agents d'affaires et intermédiaires de commerce n'ayant pas la qualité de salariés.

Mais il semble difficile d'imposer aux chefs d'entreprise des déclarations plus nombreuses concernant les tiers avec lesquels ils sont en rapport. D'ailleurs les renseignements recueillis par le Contrôleur lui-même seront en général un élément de contrôle beaucoup plus précis et plus efficace

que les déclarations souscrites par des tiers et dont il semble vain d'attendre des résultats très profitables au contrôle de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

CHAPITRE III

NATURE DES POUVOIRS ET COMPÉTENCE DU CONTRÔLEUR DES CONTRIBUTIONS DIRECTES

Avant d'entreprendre l'étude du contrôle proprement dit de la déclaration des bénéfices commerciaux, nous dirons ici quelques mots sur l'agent chargé de cette vérification : le Contrôleur des Contributions directes.

I. — NATURE DES POUVOIRS DU CONTRÔLEUR

La nature des pouvoirs du Contrôleur des Contributions directes est controversée.

Pour certains, interprétant à la lettre le texte de la loi « le Contrôleur vérifie les déclarations », le Contrôleur tiendrait sa compétence directement de la loi et échapperait, de ce fait, au pouvoir hiérarchique de ses supérieurs. Il serait seul maître de sa décision et seul le juge peut — disent-ils — la modifier ou même l'annuler. Mais ainsi que

tout fonctionnaire, il doit être soumis au pouvoir hiérarchique.

Comment concilier, dès lors, le pouvoir propre du contrôleur avec l'exercice du pouvoir hiérarchique ? Les partisans de cette opinion ont résolu ainsi la difficulté : d'une part ils s'appuient sur le texte de la loi qui mentionne uniquement le Contrôleur pour affirmer qu'il est seul à jouir de ses pouvoirs ; d'autre part ils décomposent le pouvoir hiérarchique en trois pouvoirs distincts :

1° un pouvoir sur *la personne* du fonctionnaire (droit de nomination, de mutation, de promotion) ;

2° un pouvoir sur *l'activité* du fonctionnaire (heures de service, congés, quantité et nature du travail à fournir, directives générales, etc.) ;

3° un pouvoir sur le *jugement* du subordonné, qui permet de rectifier ses appréciations et de leur substituer celles du supérieur.

Certaines fonctions très hiérarchisées (armée) comportent ces trois éléments du pouvoir hiérarchique. Mais la plupart des autres fonctions publiques laissent libres le jugement et le pouvoir d'appréciation du subordonné. Le Contrôleur des Contributions directes entrerait dans cette catégorie. Le pouvoir hiérarchique s'exerce d'une façon absolue sur les deux premiers éléments mais non sur le troisième. La compétence attribuée expressément par la loi au Contrôleur ne peut être ni déléguée, ni répudiée, ni absorbée. « C'est une prérogative personnelle confiée non

à l'homme, mais à la fonction ». Et cela parce que la loi a voulu assurer l'impartialité du Contrôleur, le soustraire à toutes les influences extérieures qui pourraient peser sur ses décisions. Les supérieurs peuvent lui donner l'ordre d'orienter ses investigations dans tel ou tel sens, lui faire des observations, l'inviter à modifier une évaluation, mais ils ne peuvent pas absorber son pouvoir en se substituant à lui pour rectifier d'office le chiffre arrêté par lui.

Cette opinion nous paraît exagérée. Le Contrôleur des Contributions directes fait partie d'une Administration hiérarchique et — en l'absence de dispositions législatives expresses — doit être considéré comme soumis au pouvoir de contrôle de ses supérieurs hiérarchiques. Le fait que la loi accorde au Contrôleur une compétence propre ne supprime pas le pouvoir hiérarchique auquel il est soumis.

D'ailleurs on ne comprendrait pas que le Directeur des Contributions directes qui tient de l'article 4 de la loi du 18 juillet 1911, le droit de prononcer lui-même des dégrèvements d'impôts ne puisse pas, avant même l'émission du rôle, modifier une imposition préparée par un Contrôleur placé sous ses ordres.

On pourrait objecter à cette opinion que l'exercice d'un pouvoir hiérarchique absolu compromet la justice fiscale.

S'il est théoriquement possible qu'un chef de service puisse user de son autorité de façon contraire à l'équité, pour annuler, par exemple, une imposition préparée par le Contrôleur, ce dernier a, lui, la faculté de porter l'affaire

devant le Ministre par la voie du recours hiérarchique. Seule, la décision du Ministre, substituant sa décision à celle du Contrôleur échapperait à ce recours.

Notons d'ailleurs que l'assujetti conserve toujours le droit de formuler une réclamation contentieuse après la publication du rôle, quelle que soit l'autorité qui ait établi son imposition.

Ajoutons enfin que le droit qu'il semble impossible de refuser à un supérieur de modifier l'évaluation du Contrôleur n'est jamais exercé en fait et que l'indépendance de fait dont jouit le Contrôleur est respectée de tradition dans son Administration.

Pratiquement d'ailleurs, au cas où un Inspecteur, par exemple, estimerait une évaluation d'un Contrôleur placé sous son contrôle, soit insuffisante, soit abusive, il inviterait d'abord cet agent à modifier son évaluation. Dans le cas de refus de celui-ci, l'Inspecteur rédigerait un rapport officiel, adressé au Directeur des Contributions directes, le mettant au courant de cette affaire et lui demandant son avis ou celui de la Direction générale. Le Directeur peut alors donner au Contrôleur l'ordre de modifier son évaluation. Si celui-ci croyait devoir maintenir — malgré cela — son évaluation primitive, le Directeur serait en droit de rectifier d'office cette évaluation, le Contrôleur conservant, nous l'avons vu, le droit de fixer un recours hiérarchique et le contribuable intéressé celui de formuler une réclamation contentieuse.

• A notre avis, donc, la compétence donnée au Contrôleur expressément par la loi laisse subsister en entier le pouvoir hiérarchique auquel il est soumis.

II. — COMPÉTENCE DU CONTROLEUR

— La compétence du Contrôleur s'exerce *ratione materiae* : Il intervient dans l'établissement de tous les impôts directs, contributions et taxes prévus par la loi.

— Sa compétence est *ratione loci*. Titulaire d'une division de contrôle comprenant un territoire nettement défini, sa compétence s'arrête aux limites de ce contrôle. Seuls relèvent de sa compétence les contribuables imposables dans une des communes de son ressort. Si, au cours de son travail, le Contrôleur est amené à rechercher des renseignements qu'il ne peut obtenir qu'en dehors de sa division, il ne pourra aller lui-même les recueillir. L'Administration a voulu que les contribuables d'une circonscription donnée ne soient en relations qu'avec un seul agent. Ce n'est que dans le cas où l'ordre lui en est donné par des supérieurs qu'il peut opérer en dehors de son contrôle. Dans tous les autres cas il ne peut obtenir les renseignements dont il a besoin qu'en s'adressant à son collègue qui doit faire diligence pour assurer les communications nécessaires.

— La compétence du contrôleur n'est donc jamais « *ratione personnae* ». Le contrôleur ne peut exercer ses

pouvoirs de contrôle en dehors de la division, même s'il s'agit d'une personne imposable dans sa division.

— *Quant au temps*, en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, les omissions totales ou partielles constatées pouvant être réparées jusqu'à l'expression de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle l'impôt aurait dû normalement être établi, le contrôle de l'agent chargé de l'assiette peut s'exercer sur les six exercices précédents, c'est-à-dire qu'il pourra en 1930 vérifier les exercices 1924 à 1929, l'impôt dû au titre de l'année 1925 pouvant être régulièrement émis jusqu'au 31 décembre 1930.

III. — ORGANISATION SOMMAIRE DU SERVICE DÉPARTEMENTAL

A la tête de chaque département (sauf quelques départements très importants qui sont divisés en deux ou plusieurs Directions) se trouve un Directeur des Contributions directes assisté, suivant l'importance du département, d'Inspecteurs-rédacteurs et de Contrôleurs-rédacteurs et ayant sous ses ordres immédiats les bureaux de la Direction. Sous ses ordres se trouve le service de l'Inspection qui a pour fonction d'exercer une surveillance constante sur la marche générale des travaux des Contrôleurs, de vérifier les différentes parties de leur service, de guider et de conseiller ces agents, de prendre en mains l'examen de certaines affaires

déliçates ou présentant un grand intérêt pour le Trésor et en fin de procéder à des enquêtes sur certains points spéciaux.

A l'exécution de ce service collaborent deux catégories d'agents supérieurs : les Inspecteurs principaux et les Inspecteurs ordinaires qui ont pour double mission la vérification de la gestion d'un certain nombre de Contrôleurs ou Receveurs-contrôleurs (dans les départements où a été opérée la fusion des Administrations des Contributions directes et de l'Enregistrement) et à la recherche de la matière imposable.

Enfin, les Contrôleurs principaux ou ordinaires qui sont les véritables agents de contrôle chargés de la recherche des redevables et de la matière imposable et dont nous avons vu la compétence et les pouvoirs.

CHAPITRE IV

L'EXERCICE DU CONTRÔLE : LA VÉRIFICATION DE LA DÉCLARATION

Nous avons vu, dans les chapitres précédents, quels étaient les éléments de contrôle dont disposait l'Administration et quel était l'agent chargé de ce contrôle. Nous allons examiner dans ce chapitre qui est l'objet principal de cette étude, comment le Contrôleur des Contributions directes va utiliser ces renseignements et procéder à la vérification même de la déclaration souscrite en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Ce droit de vérification, il le tient de la loi : « Le Contrôleur vérifie les déclarations ». Ces simples mots représentent en fait un travail essentiellement délicat et complexe et qui exige du Contrôleur des Contributions directes autant de tact que de savoir.

Reprenant la distinction que nous avons vue dans l'étude du régime actuel de l'impôt sur les bénéfices commerciaux, nous diviserons ce chapitre en deux sections qui corres-

pondent à deux systèmes de contrôle très différents : la vérification des déclarations qui ne contiennent que l'indication de la catégorie de bénéfices, quand celui-ci est inférieur à 50.000 francs — celle des déclarations qui indiquent le chiffre exact du bénéfice réel et à l'appui desquelles doit être joint un résumé du compte de Profits et Pertes ou un état des bénéfices.

SECTION I

VÉRIFICATION DES DÉCLARATIONS N'INDIQUANT QUE LA CATÉGORIE DE BÉNÉFICE IMPOSABLE

Les contribuables qui se sont rangés dans l'une des catégories de bénéfices n'excédant pas 50.000 francs ne sont pas tenus, nous l'avons vu, de fournir des justifications de leur déclaration. Réserve faite de l'exercice du droit de communication qu'il tient de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 l'agent vérificateur n'a donc à sa disposition que les éléments de contrôle qu'il a pu recueillir extérieurement. Il va donc s'efforcer de dégager de ces renseignements une estimation aussi approchée que possible des bénéfices réalisés. A cet égard il fera usage des moyens d'appréciation qui s'adaptent le mieux à chaque cas particulier. C'est la mise en œuvre de ces éléments et l'évaluation du bénéfice imposable que nous allons étudier ici.

1° Un élément de vérification de première importance — le plus important même — est fourni par le *chiffre d'affaires* servant de base à l'impôt établi par l'article 59 de la loi du 25 juin 1920. Nous allons voir comment ce chiffre d'affaires est communiqué à l'Administration des Contri-

butions directes — quelle valeur on peut lui accorder — et comment il est utilisé pour la détermination du bénéfice net.

A) Les chiffres d'affaires sont communiqués chaque année aux agents des Contributions directes par les Services chargés de l'application de cet impôt. Cette communication est effectuée à l'aide de fiches qui sont de couleurs différentes selon le service appelé à les remplir. Les fiches concernant les contribuables assujettis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux sont classés par commune et dans l'ordre adopté pour le classement des dossiers. Dans les huit premiers jours du mois de janvier de chaque année, le Contrôleur envoie les fiches aux services intéressés. Ceux-ci les renvoient avant le 10 mars après les avoir annotées du chiffre d'affaires de l'année précédente ou du montant du forfait. Si le chiffre d'affaires est modifié en cours d'année soit à la suite d'une vérification, soit pour tout autre motif, le service des Contributions directes en est avisé par un bulletin de renseignements. En ce cas le Contrôleur porte immédiatement sur la fiche les annotations nécessaires.

B) Quelle valeur peut-on et doit-on attribuer aux chiffres d'affaires ainsi communiqués ? Si l'impôt sur le chiffre d'affaires et l'impôt sur les bénéfices commerciaux frappent les mêmes contribuables d'abord et si, pour un même redevable ils étaient assis d'après les mêmes principes généraux, le chiffre d'affaires imposé serait pour l'as-

siette de l'impôt sur les bénéfices commerciaux une base complète et certaine. Sans vouloir entreprendre ici l'étude de l'impôt sur le chiffre d'affaires, disons simplement que le chiffre sur lequel est basé cet impôt ne peut fournir pour la détermination du bénéfice commercial, qu'un élément presque toujours incomplet, imprécis et qu'il n'y a lieu de retenir qu'avec de nombreux et importantes modifications.

La loi du 25 juin 1920 et de nombreuses lois successives ont exonéré de l'impôt sur le chiffre d'affaires de nombreuses opérations commerciales. Cet impôt a soulevé de vigoureuses protestations et après avoir essayé d'en obtenir la suppression, les intéressés ont envisagé sa transformation comme une étape vers sa suppression.

D'abord, certaines opérations ont été purement et simplement exemptes de cet impôt pour des raisons économiques et sociales. Citons entre autres :

- les opérations consistant dans la vente du pain ;
- les affaires de vente, commission ou courtage sur les grains de blé tendre et de seigle destinés à la fabrication du pain ;
- le commerce du lait à l'état naturel ;
- le commerce de beurres, fromages fabriqués avec des produits du pays ;
- le commerce des cafés et des thés ;
- les affaires effectuées par les entreprises de journaux dont le prix ne dépasse pas 50 centimes par exemplaire ;
- les affaires ayant pour objet la vente des produits mo-

nopolisés par l'Etat ainsi que les timbres et papiers timbrés débités par l'Etat ;

— les affaires effectuées par les exploitants de services publics concédés, tenus d'appliquer des tarifs fixés ou homologués par l'autorité publique et soumis à ces tarifs.

D'autres opérations commerciales ont été exonérées de l'impôt sur le chiffre d'affaires, ces opérations étant d'autre part soumises à une taxe spéciale. Citons :

— les affaires assujetties à l'impôt sur les opérations de bourse.

— les affaires effectuées par les fabricants de produits pharmaceutiques assujetties à l'impôt de 10 %.

— les affaires réalisées par les fabricants de produits de parfumerie et de toilette ;

— les affaires effectuées par les producteurs ou négociants en gros et portant sur les eaux-de-vie, liqueurs, apéritifs et vins de liqueur.

— les affaires d'assurances ;

— les affaires réalisées par les entreprises de spectacles et autres attractions ;

— les affaires réalisées par les exploitants de cercle ;

— les affaires réalisées par les entrepreneurs de voitures publiques.

Enfin, la transformation de l'impôt sur le chiffre d'affaires en taxe à la production par application de l'article 60 de la loi du 4 avril 1926 s'effectuant petit à petit, de nou-

velles exemptions viennent s'ajouter à celles que nous venons d'énumérer :

— les affaires effectuées à destination de l'intérieur et portant sur les charbons de terre, lignites, coke, etc.

— les affaires effectuées à destination de l'intérieur et portant sur le commerce des animaux ;

— les affaires portant sur la viande de boucherie et sur la viande de porc cuite, salée ou travaillée ; sur les engrais ; sur les scieries ; sur les soufres bruts ou raffinés ; sur les farines, semoules et issues provenant de la mouture des céréales en grains ;

— affaires de vente, commission ou courtage portant sur les cidres, vins et poirés ;

— affaires sur les produits résineux.

Ainsi que le fait comprendre l'énumération de ces exonérations, l'Administration des Contributions indirectes — puisque c'est elle qui est chargée de l'assiette de la taxe sur le chiffre d'affaires dans la presque totalité des cas — ne pourra communiquer aucune indication sur le chiffre d'affaires de certains commerçants (tels les boulangers, bouchers, charcutiers, marchand de bestiaux, marchand de charbons, etc.). Pour d'autres, le chiffre d'affaires figurant sur les fiches citées plus haut ne représentera que le chiffre d'affaires imposable et qui sera parfois très inférieur au montant total des ventes d'un commerçant. Ce chiffre ne sera obtenu qu'en y ajoutant le montant des ventes exonérées qui sera évalué approximativement.

L'impôt sur le chiffre d'affaires tendant d'ailleurs, sinon à être supprimé complètement, du moins à être remplacé progressivement par une taxe à la production, le chiffre communiqué par le service des Contributions indirectes sera de plus en plus loin de la réalité et ne pourra être pour la détermination du bénéfice commercial une base vraiment utile et certaine que dans des cas de plus en plus rares.

Enfin, nous avons vu que étaient admis au régime du forfait, les redevables dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas soit 300.000 francs, soit 40.000 francs suivant la nature des opérations effectuées par eux. (Loi du 16 avril 1924 et du 26 mars 1927, art. 58).

Pour ces contribuables donc, le montant du forfait ne sera qu'une approximation du chiffre d'affaires réel, le montant des ventes effectivement réalisé pouvant être de beaucoup supérieur — quelquefois inférieur également — au chiffre du forfait.

C) Après avoir apporté au chiffre d'affaires communiqué par les services intéressés toutes les rectifications utiles, comment le Contrôleur va-t-il évaluer le bénéfice net correspondant et vérifier la déclaration souscrite par l'intéressé en comparant le chiffre déclaré et celui résultant de son évaluation ?

— Un premier procédé consiste à appliquer au chiffre d'affaires un coefficient moyen de bénéfice net. Il utilisera pour cela, soit le tableau qui indique, par catégorie de pro-

fession les coefficients maximum et minimum applicables au chiffre d'affaires et qui servait à l'établissement de l'impôt sur les bénéfices commerciaux conformément à la loi du 31 juillet 1917, soit le tableau des coefficients uniques applicable au chiffre d'affaires des commerçants lorsqu'il était inférieur à 200.000 ou 40.000 francs sous le régime de la loi du 16 avril 1924. Dans le cas où il utilisera le premier tableau la marge qui existe entre les coefficients maximum et minimum pour chaque profession lui permettra le choix d'un coefficient tenant compte des conditions spéciales d'exercice de chaque contribuable dont il vérifie la déclaration.

Mais, malgré cette latitude, l'application au chiffre d'affaires d'un coefficient moyen de bénéfice net ne tient pas suffisamment compte de la diversité des situations. L'expérience montre qu'au contraire, le pourcentage de bénéfice brut est sensiblement le même chez la plupart des commerçants établis dans la même localité ou la même région et vendant la même nature de produits. Dès lors — et c'est là le deuxième procédé — le contrôleur applique au chiffre d'affaires des intéressés le pourcentage brut communément réalisé dans les commerces qu'ils exercent. Aucun document officiel n'indique d'ailleurs ces pourcentages de bénéfice brut — variables par région. C'est d'après sa propre expérience et d'après les éléments qu'il aura pu recueillir chez d'autres commerçants que le contrôleur les déterminera. Le bénéfice brut étant ainsi évalué, il en

retranchera une évaluation raisonnable des charges apparentes de chaque exploitation (loyer des locaux commerciaux, frais de chauffage, éclairage, entretien, salaire du personnel employé, impôts, assurances, intérêts payés au vendeur du fonds ou à d'autres créanciers, frais de voyage et de représentation, amortissement, etc.). Le résultat obtenu indiquera tout au moins quel est l'ordre de grandeur du bénéfice.

2° Un deuxième élément d'évaluation du bénéfice net est fourni par le *prix d'achat du fonds*. Ce prix est en effet dans un rapport assez généralement constant, pour les commerces de même nature, avec les bénéfices moyens des deux ou trois dernières années ayant précédé la vente. On peut donc en déduire le montant probable du bénéfice net du cessionnaire au moins pendant les premières années de sa gestion et en tenant compte des changements apportés dans les conditions de l'exploitation ainsi que des intérêts payés au vendeur du fonds.

3° Par ailleurs, lorsque l'exploitant ne possède pas d'autres revenus que les bénéfices qu'il retire de son commerce, ces bénéfices ne doivent pas, normalement, être inférieur à ses *dépenses personnelles*. L'évaluation de ces dépenses, manifestées par le train de vie de l'intéressé et des personnes de sa famille qui sont à sa charge et autres signes extérieurs représente donc un *minimum* qui, sauf circonstances exceptionnelles, devra être au moins atteint par l'estimation du bénéfice imposable. Ce procédé d'évaluation pourra

d'ailleurs s'appliquer également à des commerçants ayant d'autres sources de revenus que leur commerce, à condition qu'il soit fait état de ces revenus d'appoint pour l'évaluation du bénéfice imposable.

4° D'autre part, la comparaison entre le bénéfice déclaré pour une année et celui des exercices précédents fournira un élément de contrôle souvent efficace. Les conditions d'exercice étant les mêmes, les bénéfices de l'exploitant doivent — sauf exception — être du même ordre de grandeur pour des années successives et le contrôleur peut demander à l'intéressé de justifier d'une façon précise, la diminution du chiffre déclaré par rapport à celui des années précédentes.

5° Le contrôleur ne manquera pas, d'autre part, d'établir des comparaisons entre les établissements similaires de sa division de contrôle. Des commerces semblables, exploités dans des conditions à peu près similaires (clientèle, agencement, situation) doivent rapporter des bénéfices de même importance. Mais le secret professionnel s'opposant à ce que le contrôleur indique au redevable dont il vérifie la déclaration, les termes de comparaison qu'il a pu utiliser, ce n'est qu'en s'appuyant sur la comparaison générale des entreprises similaires de même importance (et sans mentionner aucun nom) qu'il communiquera à l'intéressé le motif du rehaussement de sa déclaration.

6° Divers autres éléments — d'une importance et d'une précision moindres — permettront au contrôleur de baser

son évaluation du bénéfice net : le nombre d'années depuis lesquelles fonctionne l'entreprise (le bénéfice étant généralement moindre dans les premières années d'exploitation), l'effectif et le salaire du personnel employé, les éléments de production, la notoriété publique, en n'attachant aux indications de cette nature que la valeur qu'elles comportent, certaines déclarations faites par l'intéressé, devant un tribunal par exemple où, pour obtenir une indemnité, il aura indiqué le montant des revenus procurés par son commerce, enfin tous autres renseignements que le contrôleur pourra être appelé à recueillir dans l'exercice de sa profession.

A l'aide de toutes les indications que nous venons de voir, le contrôleur arrivera — dans la presque totalité des cas — à se faire une idée précise et basée sur des éléments certains, de l'importance du bénéfice de chaque contribuable passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Ajoutons que le maintien d'un agent dans la même division pendant une période assez longue lui permettra de connaître ses redevables et lui facilitera ce travail délicat qu'est le contrôle des déclarations n'indiquant que l'ordre de grandeur du bénéfice commercial imposable.

SECTION II : VÉRIFICATION DES DÉCLARATIONS INDIQUANT LE MONTANT EXACT DU BÉNÉFICE NET

Dans ce cas, le contrôle des déclarations consiste uniquement dans la vérification des comptabilités ayant servi à déterminer le bénéfice déclaré. Cette étude étant assez complexe, nous la diviserons en plusieurs paragraphes.

PARAGRAPHE I

QUELS SONT LES LIVRES DONT LA PRODUCTION
PEUT ÊTRE EXIGÉE ?

A) Ce sont d'abord les *livres exigés par le Code de Commerce* et qui sont :

1° *Le livre journal* : « Tout commerçant est tenu d'avoir un livre journal qui présente, jour par jour, ses dettes actives et passives, les opérations de son commerce, ses négociations, acceptations ou endossements d'effets et généralement tout ce qu'il reçoit et paye, à quelque titre que ce soit, et qui énonce, mois par mois, les sommes employées à la dépense de sa maison ». (Code de Commerce, art. 8).

2° *Le livre des inventaires et des bilans*. « Tout commerçant est tenu de faire, tous les ans, sous seing privé, un

inventaire de ses effets mobiliers et immobiliers et de ses dettes actives et passives et de le copier, année par année, sur un registre spécial à ce destiné. (C.C. art. 9).

En outre, le Code de Commerce prescrit que le livre journal et le livre des inventaires seront tenus par ordre de dates, sans blancs, lacunes ni transports en marge. Ils doivent être cotés, parafés et visés, soit par un des juges des Tribunaux de commerce, soit par le Maire ou un adjoint dans la forme ordinaire et sans frais.

La loi du 15 janvier 1930, modifiant l'article 10 du Code de commerce a supprimé l'obligation de faire viser et parafer ces livres une fois par année.

Remarquons d'ailleurs que ces prescriptions sont en pratique peu suivies. Sans voir ici la conséquence de ces irrégularités en la forme au point de vue du commerce, disons qu'en matière fiscale, l'Administration estime que le livre non revêtu du paraphe ne peut de ce seul fait être considéré comme dépourvu de toute force probante, mais qu'il appartient d'apprécier dans quelle mesure les énonciations d'un tel livre peuvent être retenues. Le défaut de visa et de paraphe permet en effet la fraude qui consiste à supprimer un feuillet ou le remplacer par un autre.

3° *Le copie de lettres et la liasse des lettres reçues.* Tout commerçant est tenu de mettre en liasse les lettres missives qu'il reçoit et de copier sur un registre celles qu'il envoie. Notons que la jurisprudence commerciale attache au

copie de lettres une importance de moins en moins grande et que cette obligation du Code de Commerce est rarement exécutée.

4° Enfin *certaines livres spéciaux* sont exigés de certains commerçants tels que les agents de change et courtiers, marchands d'immeubles, etc...

B) Livres non exigés par le Code de Commerce.

En dehors des livres exigés par le Code de Commerce, les commerçants sont tenus de communiquer tous les livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses. La tenue de ces livres n'étant pas obligatoire, c'est au contrôleur qu'il appartient de faire la preuve de leur existence. Dans une comptabilité régulièrement tenue, il existera presque toujours un Grand Livre, qui récapitule d'après leur nature, les écritures du Livre Journal. De même une comptabilité d'une certaine importance comprendra des livres auxiliaires, tels que livres de caisse, d'achats, de ventes, d'effets à recevoir, qui ne sont en somme que des fractions du livre journal.

La production des livres annexes et des pièces justificatives (factures d'achats, bons de livraison, etc...) est un cas d'espèce. Aucun document administratif ne précise les pièces dont la production peut être exigée. Nous devons donc citer ici quelques réponses ministérielles à ce sujet :

Le Ministre des Finances a déclaré que devaient être

communiquées : un carnet tenu par un marchand de vins même à titre personnel, lorsqu'il mentionne la livraison de vins avec le numéro des fûts, leur contenance et leur prix de vente — les comptes-courants de dépôts et nantissements (Rep. M. Poullé, sénateur, Déb. Parl. Sénat. J. O. du 24 mai 1922, p. 760, n° 5090. Rep. M. Fleury-Navarin, député, Déb. Parl. Ch. J. O. 2 août 1922, p. 2551, n° 14166) — les rouleaux totalisateurs des recettes contenus dans les caisses enregistreuses (Rep. M. Grinda, député, J. O. 13 juillet 1921. Déb. Ch. p. 3461, n° 9538). Peut être exigée la communication du compte en banque (R. Jean Goy, député, J. O. 5 juillet 1927, déb. Ch. p. 2279, n° 12597), le registre d'ordonnance d'un pharmacien dès lors que ce registre contient des éléments susceptibles de permettre le contrôle de l'impôt (Rep. Joseph Barthélemy, député, J. O. du 28 avril 1927, déb. Ch., p. 1314, n° 11608). Il a été indiqué, d'autre part, que si rien n'interdit aux contrôleurs de demander communication, aux sociétés anonymes, des feuilles de présence des assemblées générales, aucune disposition ne les autorise à en exiger la production (Rep. Charles Bernard, député, J. O. 4 août 1923. Déb. Ch. p. 3469, n° 16255).

En résumé, l'agent vérificateur est en droit d'exiger la communication de tous les documents utiles au contrôle de l'impôt sur les bénéfices commerciaux, dès lors qu'il a fait la preuve de l'existence de ces livres et pièces justificatives.

PARAGRAPHE II

FORME ET ÉTENDUE DE LA COMMUNICATION

De nombreuses réponses du Ministre des Finances ont déterminé les conditions de forme dans lesquelles peut être exigée la production de la comptabilité.

Quand il y a lieu, pour le contrôleur, d'exercer son droit de communication, il doit s'adresser au chef d'entreprise lui-même ou à son représentant qualifié. Il consulte sur place les documents qui lui sont communiqués. Il n'a pas le droit d'en exiger des extraits ou des copies (I art. 405) (Rep. René Lefebvre, député, J. O. 23 février 1924 n° 20267, et Lecoinge, député, J. O. 2 septembre 1924, déb. Ch. p. 3207, n° 307).

En principe le contrôleur doit procéder lui-même aux vérifications nécessaires. L'Administration avait tout d'abord estimé qu'aucune disposition légale ou réglementaire n'autorisait les agents chargés de la vérification des déclarations à se faire assister d'un tiers dans l'accomplissement de leur mission (Rep. Reynaldy, député, J. O. 14 février 1921, déb. Ch. p. 840, n° 15610). Par la suite il a été indiqué qu'un agent du Trésor ayant le grade exigé par l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 peut se faire assister dans ses vérifications par des agents d'un grade inférieur (Rep. Taton-Vassal, député, J. O. 4 août 1927, déb. Ch. p. 2719, n° 12797). L'Administration a même ad-

mis que les contrôleurs peuvent se faire seconder par des auxiliaires, pour l'exécution des vérifications de comptabilité. Mais ils sont assujettis au secret professionnel et leur présence ne peut être imposée à un contribuable qui n'entendrait communiquer sa comptabilité qu'au contrôleur lui-même (Rep. Paul Marchandeaup, député, J. O. 10 mars 1928, déb. Ch. p. 1378 n° 14864).

Aucune limitation concernant les jours ou la durée des séances n'existe légalement.

Le contrôleur ne peut obliger le contribuable à déplacer des documents comptables ou à fournir des extraits (Rep. Chaussy, député, J. O. 23 août 1921, déb. Ch. p. 2146, n° 8793).

Le contrôleur n'est pas tenu de faire connaître au commerçant quelle déclaration d'impôt il veut contrôler. La communication est obligatoire même s'il s'agit de contrôler la déclaration d'un tiers (Rep. Lavau, député, J. O. 29 avril 1923, déb. Ch. p. 1756, n° 16329).

Il n'existe aucun texte qui prescrive aux agents exerçant le droit de communication d'apposer leur visa sur les livres qui leur sont présentés. Mais aucun texte n'interdit cette pratique et rien ne s'oppose à ce qu'il en soit fait usage, dans les cas où l'utilité en est incontestable (Rep. Taton-Vassal, député, J. O. 8 février 1928, déb. Ch. p. 492, n° 13231). Enfin le fait qu'il aurait été procédé à une ou plusieurs vérifications antérieures ne met pas obstacle au droit de communication. Toutefois l'Administration s'at-

tache à éviter toute superposition de contrôle. (Rep. François-Poncet, député, J. O. 20 mai 1927, déb. Ch. p. 1536 n° 11857 ; Régis, député, J. O. 16 avril 1926, déb. Ch. p. 1833, n° 6181).

Lorsqu'il a fixé la date de sa vérification, le contrôleur en avise le chef d'entreprise par un avis mod. 1015. Au cas où, pour des raisons diverses, cette date ne lui conviendrait pas, le contribuable a la faculté d'en aviser le contrôleur et de demander que la vérification soit reportée à une date ultérieure. Il appartient, dans ce cas, au contrôleur et au contribuable de s'entendre sur le moment qui leur paraîtra le plus convenable pour effectuer la vérification. (Rep. Taton-Vassal, député, J. O. 28 juin 1929, déb. Ch. p. 2298 n° 4068).

Sanction du refus de communication.

Le commerçant assujetti au droit de communication et qui refuse de s'y conformer tombe sous le coup des sanctions prévues par l'article 5 de la loi du 17 avril 1906. Les mêmes sanctions sont applicables dans le cas de destruction des livres avant l'expiration du délai de dix ans fixé par l'article 11 du Code de Commerce.

Le refus de communiquer les livres ou leur destruction prématurée est constaté par un procès-verbal. Quant aux sanctions encourues, elles sont de deux ordres :

D'une part les contrevenants sont passibles d'une amende fiscale de 1.000 à 10.000 francs en principal. D'autre part,

si une instance est ouverte, les intéressés peuvent être condamnés par le tribunal à représenter les pièces ou documents non communiqués, sous une astreinte de 100 francs au minimum par chaque jour de retard. Cette astreinte, non soumise aux décimes, commence à courir de la date de la signature par les parties ou de la notification du procès-verbal qui est dressé pour constater le refus d'exécuter le jugement régulièrement notifié. Elle ne cesse que du jour où il est constaté au moyen d'une mention inscrite par l'agent de contrôle sur l'un des principaux livres de l'entreprise que l'administration a été mise à même d'obtenir la communication ordonnée (I art. 402 et 403).

PARAGRAPHE III

ETUDE PRÉLIMINAIRE DU DOSSIER

Avant de se rendre chez le commerçant chez lequel il doit procéder à une vérification de comptabilité, le contrôleur devra se livrer à une étude très minutieuse de son dossier.

Il se renseignera, en premier lieu, sur la nature des affaires traitées, les conditions d'exercice, l'importance du personnel employé, les nouvelles acquisitions d'immeubles, etc. De précieux renseignements sur les accroissements de fortune réalisés par le chef d'entreprise peuvent être recueillis auprès de l'Administration de l'Enregistrement.

Le vérificateur devra également recueillir tous les ren-

seignements lui permettant de se faire un jugement sur la valeur morale de la personne qu'il doit visiter. La comptabilité reflète l'individu et il est à présumer qu'une personne honnête tiendra honnêtement sa comptabilité. Pour cela des renseignements peuvent être utilement recueillis auprès des greffes des tribunaux où l'examen des jugements pour spéculation sur les cours, hausse illicite, vente de produits de mauvaise qualité, etc., permettra au contrôleur d'apprécier l'honnêteté et la valeur morale de l'intéressé. La personnalité du chef-comptable indique souvent si l'on doit s'attendre à de simples inexactitudes ou à de véritables fraudes.

L'opinion publique pourra fournir également quelques renseignements que le contrôleur ne devra utiliser d'ailleurs qu'avec circonspection. Elle pourra servir à attirer l'attention sans être retenue comme un critérium de vérité.

Dans le cas d'une société, le contrôleur devra se faire communiquer les statuts et dans une société par actions un extrait des délibérations de la dernière assemblée.

Pour chaque entreprise, le contrôleur relève sur un bulletin n° 1016 les différentes données du compte de profits et pertes. Il y relève, de même, les données du compte d'exploitation si elles ont été fournies à l'appui du compte de profits et pertes. Dans le cas contraire, il peut demander au contribuable de lui envoyer ces renseignements (ventes et achats de l'exercice, stocks à la fin et au début de l'exercice, main-d'œuvre, frais de fabrication). Si l'in-

intéressé ne répondait pas — attendu qu'il n'est pas tenu de fournir par écrit les renseignements en question — le contrôleur les recueilleraït lors de la vérification sur place. Mais s'ils lui sont envoyés, il transcrira sur le bulletin, mod. 1016, tous les éléments nécessaires pour déterminer :

1° Le pourcentage de bénéfice brut,

2° le pourcentage de bénéfice net.

Le rapprochement de ces deux pourcentage avec ceux qui ont été déjà constatés dans les entreprises similaires où la comptabilité a été reconnue régulière renseigne immédiatement le contrôleur sur l'exactitude probable de la déclaration.

Lorsque le pourcentage de bénéfice net est normal, il y a tout lieu de supposer que la déclaration est sincère, à moins qu'une partie seulement des opérations n'ait été enregistrée dans les livres de commerce, ce qu'une enquête approfondie sera seule à même de faire découvrir.

Si le pourcentage de bénéfice net paraît atténué, alors que le pourcentage brut est normal, il sera nécessaire, lors de la vérification sur place, d'examiner de près les frais généraux, les amortissements et les autres charges.

Dans le cas d'atténuation de pourcentage de bénéfice brut lui-même ; il conviendra d'en rechercher ultérieurement les causes par un examen minutieux des divers éléments du compte d'exploitation. Il y a lieu, bien entendu, de tenir compte des circonstances particulières qui peuvent modifier les pourcentages (I art. 85).

Lorsqu'un commerçant a procédé à une minoration des recettes, en pratiquant une minoration des achats correspondants, le pourcentage brut paraît normal, mais celui des frais généraux semble très élevé, bien que le total de ces frais en valeur absolue paraisse conforme aux conditions de fonctionnement de la maison.

Ce travail préparatoire permettra, en outre, de dégager le rapport entre le stock des matières premières et le montant des ventes, et pourra attirer l'attention du vérificateur plus spécialement.

PARAGRAPHE IV

VÉRIFICATION EN LA FORME

La première opération de la vérification consiste dans l'examen des livres produits.

1° *Nature des livres produits.*

Il arrive fréquemment que des commerçants ayant joint à leur déclaration soit un compte de profits et pertes soit un état des bénéfices, ne tiennent en fait qu'une comptabilité rudimentaire qui mérite plus le nom de « comptes » que de « comptabilité ». Leur comptabilité ne comportera souvent qu'un livre ou seront inscrits d'une part les recettes, d'autre part les achats et les frais généraux. Un livre brouillard où seront inscrits les crédits accordés aux clients

complètera la comptabilité. Aucun livre d'inventaires ne sera tenu.

Une comptabilité ainsi irrégulièrement tenue ne sera pas opposable à l'Administration. Il est donc évident qu'une pareille comptabilité, peut ne pas être retenue par le contrôleur. Il pourra donc soit la rejeter purement et simplement et évaluer le bénéfice au moyen des signes extérieurs que nous avons étudié plus haut, soit, si la bonne foi du contribuable lui paraît évidente, retenir les chiffres résultant des comptes fournis en y apportant toutes les rectifications utiles.

2° *Authenticité des livres produits.*

— Lorsque le livre-journal et le livre d'inventaires sont cotés et parafés conformément aux prescriptions du Code de Commerce, la date du visa apposé sur la première page permet de s'assurer de l'authenticité indiscutable des livres et de savoir si la comptabilité a été créée après coup.

— Le fait qu'une comptabilité a été reconstituée n'est pas suffisante, d'ailleurs, à motiver son rejet. Mais le Contrôleur devra se faire présenter les documents originaux et les examiner avec la plus grande attention : des livres de recettes ou de dépenses, des brouillons d'inventaires peuvent avoir été confectionnés de toutes pièces. Leur aspect peu fatigué, leur papier encore très blanc sont de nature à éveiller les soupçons. Lorsqu'on a cherché à leur donner un aspect ancien en les salissant, l'écriture de comptable appa-

raît généralement nette et courante, de la même plume et de la même encre et laisse deviner la fraude.

— Il peut arriver également qu'une comptabilité ouverte depuis longtemps et dont par conséquent, les livres sont régulièrement cotés et parafés, n'ait pas été tenue pendant quelques années et soit mise à jour d'une façon fantaisiste. Dans ce cas, l'encre vieille aux premiers folios apparaît subitement récente — et la comparaison des bénéfices réalisés et des pourcentages obtenus mettront le vérificateur sur la voie : il recherchera alors si les conditions d'exercice de la profession justifient de semblables anomalies.

— Le commerçant dont la comptabilité est vérifiée, peut également prétendre avoir égaré ou n'avoir même pas tenu certains livres, non exigés par le Code de Commerce, mais qui sont généralement tenus dans le commerce. Le contrôleur devra rechercher à prouver l'existence de ces livres ; différentes indications pourront lui en donner les moyens : importance du commerce, indication, en marge du livre de caisse, de la page du Grand Livre, présentation de ces livres devant les tribunaux, etc...

Dans ce cas, le refus de production d'une partie de la comptabilité constitue une fraude nettement caractérisée.

— Signalons que, dans le cas d'une double comptabilité (l'une à l'usage du commerçant lui-même, l'autre destinée à l'Administration) les livres fournis sont réguliers en la forme et il est difficile de prouver l'existence de la fraude. Le contrôle se ramène alors à l'examen des livres présentés

et à la recherche des erreurs qui pourraient y avoir été commises.

— D'autre part, il importe de s'assurer que s'il existe des succursales, les comptabilités de celles-ci sont bien centralisées au siège social pour éviter d'accorder plusieurs fois certaines exonérations prévues par la loi.

— Enfin, avant de procéder à l'examen de la comptabilité au fond, le contrôleur recherchera, par quelques épreuves, s'il n'existe pas d'erreurs (volontaires ou non) d'additions et de reports. Ces erreurs — que la comptabilité en partie double permet de retrouver très facilement, à moins qu'elles soient voulues et frauduleuses, sont plus délicates à retrouver dans une comptabilité en partie simple. Mais la découverte d'une erreur d'addition ou d'un faux report suffira à attirer l'attention du vérificateur.

PARAGRAPHE V

VÉRIFICATION AU FOND

La vérification au fond est réalisée par la méthode des recoupements et par l'examen des pièces justificatives.

1° La méthode de recoupement peut être employée d'abord à l'intérieur même de la comptabilité par le rapprochement des différents comptes. Nous en verrons des applications dans le contrôle des ventes et des frais généraux. D'autre part, elle permet d'utiliser les renseignements recueillis dans la comptabilité des personnes avec lesquelles

le commerçant est en rapport. C'est ainsi que l'on confrontera le compte « ventes » avec les indications relevées dans le compte « achats » d'un client. De même le contrôle du chiffre d'affaires se trouvera singulièrement renforcé (lorsqu'un banquier est le véritable caissier de l'entreprise) par l'examen des comptes en banque.

2° Mais le procédé le plus efficace et absolument indispensable pour la découverte des irrégularités comptables, consiste à rechercher, pour toutes les sommes qui paraissent douteuses, de quelle source elles proviennent. Le contrôleur devra, pour les sommes importantes, exiger la production des pièces justificatives (factures d'achats, bordereaux, relevés). En particulier le rapprochement du compte « caisse » avec les comptes des tiers et les factures permettra de mettre à jour les fraudes commises et relever des opérations omises ou comptabilisées deux fois.

Suivant l'ordre adopté dans les écritures de fin d'exercice pour déterminer le bénéfice net, objet final de la vérification, l'examen de la comptabilité se fera dans l'ordre :

- examen du compte d'exploitation,
- examen du compte de profits et pertes,
- examen des postes du bilan,
- examen de la répartition du bénéfice net.

I. — VÉRIFICATION DU COMPTE D'EXPLOITATION

Sans reprendre ici toutes les opérations comptables qui entrent en jeu dans la composition de ce compte, rappe-

lons simplement que c'est lui qui permet la détermination du bénéfice brut en déduisant du montant des ventes le montant des achats et en faisant état de la variation des stocks en magasin au cours de l'exercice. Il peut être présenté sous diverses formes, mais, en principe, il doit toujours porter à son crédit le chiffre d'affaires et la valeur du stock à la fin de l'exercice et à son débit la valeur du stock au début de l'exercice et le montant des achats, et, s'il s'agit d'une industrie de fabrication ou de transformation, les dépenses de main-d'œuvre ainsi que les divers frais qui viennent augmenter le prix de revient des produits fabriqués. Le compte d'exploitation fournit donc le rapport existant entre le bénéfice brut et le chiffre d'affaires, c'est-à-dire le pourcentage brut. Son solde, s'il est créditeur, indiquera le bénéfice brut professionnel. Mais il y a lieu d'y ajouter les revenus accessoires tels que les loyers des immeubles compris dans l'actif de l'entreprise et mis en location, les revenus des titres et valeurs mobilières en portefeuille, les intérêts de créances, etc. Le bénéfice brut professionnel s'accroît aussi des gains provenant de la vente d'éléments divers de l'actif autres que les marchandises et qui, dans la comptabilité en parties doubles, sont également enregistrés au crédit du compte de profits et pertes.

Nous allons donc étudier le contrôle des différents éléments servant à la détermination du bénéfice brut.

A. *Contrôle du chiffre d'affaires.*

Il est bien évident que la diminution ou l'exagération fictives du montant des ventes diminue ou augmente d'autant le bénéfice net qui ressortira de la comptabilité.

1° *Exagération fictive du chiffre d'affaires*

Cette fraude peut se rencontrer chez un commerçant qui, désirant vendre son fonds, cherche à tromper les acquéreurs éventuels sur les résultats qu'il est susceptible de procurer. Elle existe surtout dans les sociétés où les dirigeants désirent, par l'annonce de résultats fructueux, provoquer la hausse des actions de la société. Signalons — pour mémoire — que cette fraude présentait surtout de l'intérêt pour la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, puisque toute augmentation du bénéfice normal diminuait d'autant le bénéfice supplémentaire, seul passible de cette contribution.

Sa forme la plus simple consiste à inscrire en recettes des ventes au comptant fictives et à verser à la caisse les sommes correspondantes. On peut également inscrire au compte de clients fictifs des ventes à crédit qui seront soldées ensuite avec des deniers personnels. Dans une comptabilité en partie simple, la simple majoration d'un total partiel des recettes permettra d'obtenir le résultat cherché.

Le contrôle de cette fraude est très difficile et seul l'exa-

men du compte « marchandises » s'il existe, permettra — après un pointage méticuleux des entrées et des sorties — de la découvrir. Dans une comptabilité en partie simple, une vérification, par épreuves, des additions sera nécessaire pour s'en rendre compte.

Cette fraude est — inutile de le dire — moins fréquente et moins importante au point de vue fiscal que celle qui consiste, au contraire, à diminuer le chiffre d'affaires.

2° Diminution fictive du montant des ventes

Différents procédés, tous frauduleux d'ailleurs, sont employés pour dissimuler une partie des recettes :

— Le moyen le plus simple consiste à ne pas inscrire certaines ventes au comptant et à retirer de la caisse les recettes correspondantes. En totalisant les sommes ainsi retirées, le commerçant sait exactement de combien il a falsifié son compte de ventes.

— Pour la vente à crédit, les livraisons faites à certains clients ne sont inscrites que pour une partie de leur valeur. Lors du paiement on ne versera à la caisse que la somme figurant au débit du compte du client, la différence entre cette somme et le montant réel du paiement étant prélevée directement par le chef d'entreprise.

— L'étude de la nature de la profession et de la technique spéciale à certains commerces ou industries permettra souvent de découvrir les dissimulations qui y sont les plus courantes et les plus faciles. C'est ainsi que dans les indus-

tries de transformation, la vente des sous-produits constitue une recette qui devra figurer dans le montant des ventes. C'est pourquoi il sera utile de savoir que les usines à gaz font le commerce du coke, que les tourneurs sur métaux revendent les déchets de fer, cuivre, etc., que les entreprises de sciage de bois revendent la sciure qui en provient, que les meuniers revendent pour la nourriture des animaux, les déchets provenant d'un premier tamisage, que les marchands d'animaux ont du fumier à vendre, que les boulangers font le commerce de la braise, etc...

Dans ce cas, l'agent vérificateur devra s'assurer que la vente des sous-produits a bien été portée parmi les recettes.

— La loi ne considérant pas comme bénéfices commerciaux les profits réalisés par les producteurs sur la vente des produits du sol ou des animaux nourris avec les produits de leur exploitation, les commerçants qui sont également éleveurs ou agriculteurs chercheront à prétendre que la majeure partie de leurs recettes provient de la vente des produits ou animaux de leur exploitation personnelle, pour restreindre le plus possible les bénéfices passibles de l'impôt sur les bénéfices commerciaux. Cette fraude se rencontrera dans le cas de négociants en vins exploitant un domaine vinicole, chez des marchands de bestiaux exploitant une ferme et y faisant l'élevage, etc...

Dans ce cas le contrôleur cherchera à faire de la façon la plus précise, la ventilation entre les ventes passibles ou non de l'impôt sur les bénéfices industriels et commer-

ciaux et les recherches auprès des octrois et des gares lui fourniront d'utiles indications sur l'importance des produits ou le nombre des animaux achetés par l'intéressé.

— Une dissimulation courante consiste à n'inscrire qu'au début d'un exercice, quelques débits importants, alors que les marchandises ont été livrées à la fin de l'exercice précédent. Cette fraude permet ainsi d'effectuer des compensations entre deux exercices et d'en fausser les résultats. L'examen de la correspondance, des recherches à la gare ou sur les feuilles de livraisons permettent seuls de découvrir ces irrégularités.

— Enfin, dans les comptabilités en partie simple, de simples erreurs d'addition — volontaires ou non — des reports erronés, des récapitulations inexactes sont autant de moyens de fausser le montant des ventes et dans ce cas, seule la vérification matérielle du livre des recettes mettra à jour ces diverses fraudes.

Nous allons voir quels sont, en dehors des procédés particuliers à chacune des fraudes et que nous avons mentionné en étudiant chacune d'elle, les moyens généraux de contrôle qui peuvent être efficacement utilisés dans la vérification du chiffre d'affaires.

— Lorsqu'il existe des appareils à enregistrement automatique où les sommes versées sont inscrites sur un rouleau enregistreur, l'examen de ces rouleaux permet de rapprocher les sommes réellement encaissées pendant une période déterminée, de celles figurant sur le livre des recet-

tes pour cette même période. Mais ce contrôle est d'une efficacité restreinte, car certaines sommes, d'une part peuvent être mises dans la caisse sans avoir été enregistrées et d'autre part des ventes au comptant peuvent avoir été reçues directement par le commerçant.

— Chez les commerçants qui vendent des produits passibles de la taxe de luxe ou qui tiennent des établissements de luxe où sur tout paiement reçu est établi un impôt spécial, le montant des sommes ainsi versées est une base d'appréciation du chiffre d'affaires.

— De même les primes de fabrication proportionnelles à l'évaluation des produits fabriqués données à des chefs d'atelier, les tant pour cent accordés à certains employés permettent d'apprécier le chiffre d'affaires effectivement réalisé par le chef d'entreprise.

— Pour une entreprise de spectacles, les talons des carnets de billets constitueront un moyen de contrôle presque absolu lorsque leurs examen sera possible. De même le montant de la taxe sur les spectacles ou les droits des pauvres — perçus à chaque séance — permettront de déduire le montant exact des recettes.

— Lorsqu'un commerçant fait régler ses ventes par virements sur une banque, l'examen des comptes en banque pourra être utile pour la vérification de leur montant.

— Des recoupements avec les renseignements recueillis dans la comptabilité des clients permettra de contrôler si les sommes figurant parmi les achats de ceux-ci sont bien

inscrites comme recettes dans la comptabilité du fournisseur.

— Le même procédé sera employé par l'examen des marchés passés avec les services de l'Etat et les Administrations publiques (ces marchés indiquant la quantité de marchandises fournies — le montant et la date des paiements étant fournis par le comptable payeur).

— L'insuffisance du pourcentage de bénéfice brut permettra souvent de conclure à une minoration des recettes, et en particulier à une dissimulation de ventes au comptant dont le contrôle matériel est rendu parfois impossible.

— La sincérité du chiffre des ventes pourra être contrôlée, enfin, par l'examen des quantités de marchandises vendues. Prenant une marchandise déterminée (de préférence se vendant par quantités importantes) le vérificateur recherchera la quantité de cette marchandise ayant été effectivement vendue, quantité égale à celle des achats, majorée du stock au début de l'exercice et diminuée du stock à la fin de l'exercice. Il relèvera ensuite dans la comptabilité les quantités de ce produit inscrites dans les ventes et comparera les deux chiffres : si celui qu'il a déterminé est supérieur à celui qui résulte de la comptabilité, le Contrôleur sera en droit de conclure à une dissimulation des ventes — sous réserve de l'exactitude des stocks d'une part et en tenant compte, d'autre part, des « coulages » ou autres causes (consommation personnelle, etc.), qui justifieraient une partie de cette différence.

B. *Contrôle des achats.*

Différents procédés sont employés pour obtenir une majoration fictive du montant des achats :

— L'un d'eux consiste à passer une facture deux fois au compte « marchandises » ou la faire figurer d'une part au débit de ce compte et d'autre part au compte « Frais généraux ». On peut également, dans le cas d'achat à crédit inscrire la facture au compte « achats » au moment de la réception de la marchandise et le relevé au moment du paiement.

— Un commerçant peut également augmenter d'une façon fictive le montant de ses achats en inscrivant, pour des marchandises payées au comptant, des sommes supérieures aux prix réellement payés.

— Un autre procédé consiste à inscrire au compte « achats » des factures délivrées par complaisance par des confrères et ne correspondant à aucune entrée réelle au magasin, ou encore à changer la date de factures anciennes et les débiter à nouveau.

— Le commerçant qui veut majorer le chiffre des achats inscrira également comme marchandises entrées dans la maison de commerce, soit des dépenses personnelles, soit des dépenses de toute autre nature telles que dépenses d'entretien d'immeubles, achats de matériel, etc...

Dans tous les cas, le compte « caisse » est mis d'accord

avec les opérations fictives inscrites sur les livres et les balances ne font ressortir aucune erreur.

— Certains achats importants effectués à la fin d'un exercice peuvent n'être inscrits qu'au début de l'exercice suivant. Cette erreur, si elle ne fait, habituellement, qu'établir une compensation entre les deux exercices en cause, constitue une véritable dissimulation dans le cas d'une comptabilité nouvellement créée, car les achats portés au début de la comptabilité et se rapportant à l'exercice précédent — non comptabilisé — ne sont pas compensés par une diminution des achats de l'année écoulée, si par exemple l'évaluation du bénéfice a été faite forfaitairement ou d'après des signes extérieurs.

Ce n'est que par un pointage méticuleux des factures avec les comptes « caisse » et « marchandises » et par l'examen des échéanciers que les fraudes signalées ci-dessus pourront être découvertes. C'est surtout en fin d'exercice lorsque le commerçant peut avoir déjà une approximation exacte de son bénéfice qu'il cherchera à le réduire par une inscription abusive de ses achats.

Le contrôle des achats se fera donc, le plus souvent soit par des recoupements à l'intérieur de la comptabilité (en rapprochant le livre des achats des factures, du copie de lettres, des bordereaux de transit et transports, etc.), soit par un contrôle extérieur, au moyen de recoupements effectués dans les comptabilités des fournisseurs, les relevés des arrivages dans les gares, et des marchandises soumises

au droit d'octroi. Ce dernier moyen de contrôle donnera souvent des résultats très précieux : le relevé au bureau d'octroi de toutes les marchandises entrées pour le compte d'un commerçant avec l'indication de la date et des quantités exactes livrées permettra de s'assurer que tous ces achats sont régulièrement portés en comptabilité. Quelques réserves cependant : les bureaux d'octroi ne donnent pas toujours toute garantie d'exactitude. De plus, lorsque plusieurs commerçants se groupent pour effectuer des achats en commun, seul le nom de l'un des intéressés est inscrit sur le registre de l'octroi et le contrôle est — dans ce cas — inefficace.

De même que pour les ventes, l'examen du compte en banque peut donner des précisions sur l'importance des règlements aux fournisseurs ou des retraits pour des paiements au comptant.

En ce qui concerne les bouchers, le livre des abattoirs fournira des indications très précises sur les acquisitions de bétail.

Lors de l'examen du compte « achats » le contrôleur devra s'assurer que ce compte a bien été crédité de la valeur des marchandises consommées tant par le commerçant et sa famille que par le personnel employé par lui — et dans le cas où cette opération a été faite, s'assurer que la somme inscrite correspond bien à la réalité. Dans certains commerces en détail d'alimentation (épiceries en particulier) le montant des prélèvements en nature atteint souvent un

chiffre important dont l'omission fausserait de beaucoup les résultats de l'exercice.

C. *Contrôle du compte « main-d'œuvre ».*

Rappelons en premier lieu que seuls doivent figurer dans ce compte les salaires des ouvriers employés à la fabrication — à l'exception des employés et autre personnel dont les appointements figurent au débit des frais généraux.

La fraude — en cette matière — peut consister à faire figurer à ce compte des appointements ou des primes de fabrication au chef d'entreprise ou des salaires excessifs aux membres de sa famille travaillant dans son exploitation — à inscrire des dépenses de main-d'œuvre fictives en salariant des ouvriers qui n'existent pas — à débiter ce compte de sommes versées à un personnel recruté pour d'autres travaux que la fabrication des marchandises (construction d'ateliers, etc.).

Le contrôle de ces inscriptions comptables se fera par l'examen des feuilles de paie signées par les ouvriers, l'examen des déclarations souscrites au début de chaque année pour l'impôt sur les traitements et salaires et pour la taxe d'apprentissage, et la consultation des états de salaires payés fournis chaque semestre aux compagnies d'assurances contre les accidents du travail : dans les contrats passés avec ces compagnies, l'employeur s'engage presque toujours à déclarer la totalité des salaires payés à son personnel. Dans ce cas, le montant des sommes portées en comptabilité ne

doit pas être supérieur au total des sommes déclarées à la compagnie d'assurances, l'employeur ne pouvant prétendre qu'il assure lui-même son personnel, un pareil procédé entraînant d'office la résiliation de son contrat.

Remarquons ici que lorsque les sommes figurant dans la comptabilité sont supérieures à celles qui ont été déclarées pour l'assiette de l'impôt sur les salaires, le contrôleur ne devra pas en conclure d'office que le montant de la main-d'œuvre payée a été majoré pour les besoins de la cause.

Il peut se faire en effet que le chiffre porté en comptabilité soit exact, la déclaration souscrite au début de l'année étant, elle, erronée, soit volontairement, soit par suite d'une mauvaise interprétation de la loi. D'autre part, la déclaration en cause, même régulière, peut ne pas indiquer le total des sommes versées aux ouvriers ou employés. Ce n'est donc qu'après avoir entendu les explications du chef d'entreprise que le contrôleur sera fondé — si elles ne lui paraissent pas fondées — à considérer comme faux ou abusivement exagérés les chiffres portés au débit du compte « main-d'œuvre ».

D. Contrôle des frais de fabrication.

Ce compte est débité de dépenses spéciales relatives à la fabrication ; ce sont : les achats de petit outillage à usure rapide, les appointements des contremaîtres, ingénieurs et ouvriers d'atelier, les frais de chauffage, éclairage, huiles, graisses, force motrice de l'usine, entretien des machines

et de l'outillage, loyer des ateliers, impôts y afférents, nettoyage ; salaires des mécaniciens et chauffeurs, etc...

Il est parfois difficile de déterminer, parmi ces frais, ceux qui se rapportent spécialement aux frais de fabrication et ceux qui doivent figurer parmi les frais généraux. Une ventilation minutieuse devra donc être faite. Certains frais — sans rapport avec l'usinage — tels que des commissions versées à des intermédiaires, des appointements ou des primes à l'exploitant, des dépenses personnelles, etc., peuvent avoir été passés à tort à ce compte. Certaines sommes peuvent avoir également été portées par double emploi avec certains frais généraux.

Enfin, au débit de ce compte peuvent être inscrits des frais d'acquisition de matériel, des achats de voiture, des frais d'installation, etc., alors qu'il conviendrait seulement d'amortir ces dépenses sur une période de longue durée ; toutes ces dépenses profitant aux exercices suivants, il n'est pas naturel de les faire supporter par celui seul pendant lequel elles ont été faites.

L'examen détaillé des divers chapitres du compte « frais de fabrication » et des rubriques des factures inscrites permettra de découvrir les fraudes commises dans ce compte.

E. Contrôle des stocks.

1° Marchandises.

L'inventaire extra-comptable comprend l'évaluation quantitative des marchandises restant en magasin et l'in-

dication de leur prix. Ces deux éléments sont — nous allons le voir — susceptibles d'être irrégulièrement établis et l'atténuation de la quantité des stocks en fin d'exercice d'une part, la sous-estimation des marchandises d'autre part influent dans le même sens sur le bénéfice brut.

a) Le contrôle *quantitatif* des stocks présente de sérieuses difficultés : l'examen des livres d'entrée et de sortie des marchandises quand ils existent, l'étude détaillée des achats et des ventes pendant les derniers mois de l'exercice permettent de découvrir si des marchandises récemment achetées et non revendues ont été distraites de l'inventaire.

Une fraude fréquente consistera à omettre dans l'inventaire, des marchandises achetées et portées en achats mais non encore reçues le jour de l'inventaire. L'examen des lettres de voiture ou du registre de l'octroi permettra souvent de découvrir ces omissions.

Le stock restant à la fin de l'exercice doit être égal à la différence entre les quantités achetées majorées du stock au début de l'exercice, d'une part et les marchandises vendues d'autre part. La différence relevée entre le stock théorique et le stock réel pourra quelquefois provenir de raisons justifiées (par exemple, pour l'essence, elle pourra s'expliquer par la consommation personnelle, pour le vin par le coulage possible, l'absorption du vin par les fûts neufs, etc.). Mais, dans tous les cas elle devra attirer l'attention de l'agent vérificateur et lui faire exiger du commerçant toutes justifications utiles.

Un contrôle plus général sera obtenu par le rapprochement du chiffre d'affaires et du stock en magasin, entre lesquels il existe pour chaque profession une relation à peu près constante. Cette proportion sera extraite d'une part des entreprises similaires, et d'autre part de la comptabilité des années précédentes de l'entreprise vérifiée. Si une variation brusque de ce rapport est relevée, le vérificateur devra en rechercher les motifs. Ce procédé permettra — lorsque le chiffre d'affaires a été reconnu exact — de contrôler l'évaluation des stocks figurant dans la comptabilité. Il constituera — dans des circonstances contraires — un moyen de vérification du chiffre d'affaires déclaré.

La comparaison des inventaires extra-comptables de diverses années est susceptible également, de fournir des renseignements précieux. Certains approvisionnements ou telle nature de marchandises inscrits une année, ne figureront plus à l'inventaire suivant. Cette comparaison fera découvrir des omissions qui auraient pu être faites dans l'évaluation des stocks.

Enfin, l'examen des polices d'assurances et de leurs avenants successifs est également intéressant, car la comparaison entre les déclarations des stocks aux compagnies et les évaluations des inventaires figurant en comptabilité pourra faire ressortir des discordances qui ne manqueront pas de retenir l'attention du vérificateur.

b) Pour l'estimation *ad valorem* des stocks de marchandises, le mode normal consiste à appliquer aux quantités

restant en magasin le prix de revient ou — en cas de baisse des cours au-dessus du prix de revient — le cours du jour de l'inventaire (I. art. 17).

L'examen des factures, dans le premier cas, et l'étude des cours du jour, dans l'autre, permettront de s'assurer de l'exactitude de cette évaluation. C'est ainsi qu'un commerçant qui, à la dissolution de la société en nom collectif dont il faisait partie, achète à forfait toutes les marchandises se trouvant dans le magasin social pour la somme de 500.000 francs, n'est pas fondé, au départ de son nouveau commerce personnel, à faire figurer ces marchandises pour la somme de 600.000 francs, bien que cette somme soit constatée par un inventaire régulier et corresponde à leur valeur réelle. En effet le contribuable en question doit faire figurer les marchandises pour la somme qu'il a effectivement décaissée soit 500.000 francs. Le fait de les évaluer 600.000 francs aboutirait à faire échapper à l'impôt une partie des bénéfices réalisés au moment de leur vente. (Rép. Chazette, député, J. O., 8 mai 1927. Déb. Ch. p. 1325, n° 11414).

Le contrôleur s'assurera de l'exactitude matérielle des calculs, la multiplication des quantités inventoriées par le prix d'évaluation pouvant donner lieu, de la part de comptables malhonnêtes, à des erreurs volontaires.

Certains chefs d'entreprise font subir à l'évaluation de leurs stocks une « décote » destinée à tenir compte des dépréciations éventuelles. Au point de vue fiscal, l'Admi-

nistration admet que cette décote peut être admise lorsqu'elle reste dans les limites raisonnables et qu'elle est conforme aux habitudes de l'entreprise qui les pratique. Cette décote peut être effectuée par la constitution d'une provision ayant pour objet de ramener l'évaluation du stock à la valeur de réalisation, à condition que la dépréciation en vue de laquelle la provision est constituée puisse être tenue pour probable dès la clôture de l'exercice envisagé (rep. Louis Nicolle, député, J. O. 4 août 1927, déb. Ch. p. 2718, n° 12722). La proportion qui doit normalement être appliquée au prix de revient des marchandises est fournie par la comparaison de la valeur probable de réalisation avec le prix de revient. Elle ne peut, dès lors, être appréciée que par les commerçants eux-mêmes sous réserve du droit de contrôle de l'Administration (Rep. Lesaché, député, J. O. 19 janvier 1927. Déb. Ch. p. 87, n° 10287).

Dans le cas d'entreprises qui ne pourraient procéder tous les ans à un inventaire régulier des marchandises en magasin, une estimation provisoire des stocks pourrait être acceptée à condition qu'elle fasse ressortir un taux normal de bénéfice brut (Rep. Grinda, député, J. O. 19 janvier 1927. Déb. Ch. p. 87, n° 10282).

Il est bien évident — enfin — que c'est le chiffre même du stock à la fin d'un exercice qui devra figurer au départ de la comptabilité de l'année suivante, et cela nous explique que des fraudes opérées sur les stocks ne peuvent

qu'établir des compensations entre deux exercices. En résumé, les irrégularités commises dans l'évaluation des stocks, si elles diminuent pour une année le bénéfice imposable, augmente d'autant le bénéfice net de l'exercice suivant. Citons, pour mémoire, une exception à cette règle. Antérieurement à la loi du 30 décembre 1928 (art. 3) qui admet le principe du report déficitaire, un chef d'entreprise avait intérêt à majorer le montant de son stock à la fin d'un exercice déficitaire. Ce procédé, s'il diminuait le chiffre du déficit, augmentait d'autant le stock au début de l'exercice suivant atténuant ainsi le bénéfice de l'année à venir.

2° *Matières premières.*

Les remarques précédentes faites au sujet des marchandises peuvent s'appliquer aux matières premières restant en magasin, tant pour leur évaluation quantitative que pour la détermination de leur prix de revient. Toutefois, sur ce dernier point, l'Administration a admis (I art. 17) que l'on doit considérer comme acceptables les évaluations qui ne sont pas inférieures aux résultats obtenus en prenant comme base d'estimation une moyenne de cours bas antérieurs à 1914, majorée dans la proportion de la dépréciation du franc par rapport au dollar et en pratiquant une « décote » de 20 p. 100 au maximum. Sans vouloir entreprendre ici l'étude des motifs de cette exception et de ses conditions d'application, disons simplement que certains chefs d'entreprise, notamment dans les industries textiles,

ayant pour règle d'évaluer les stocks de matières premières d'après un prix unitaire invariable qui ne correspondait plus à l'état actuel du marché, l'Administration a pris à leur égard la décision ci-dessus dont les motifs, l'historique et les procédés d'application sont indiqués dans la note 996 de la Direction générale des Contributions directes.

3° Marchandises en fabrication.

Les marchandises en fabrication doivent faire l'objet d'une estimation spéciale, basée sur le prix de revient, au jour de l'inventaire, du produit fabriqué, prix dans lequel interviennent les différents éléments ayant contribué à sa fabrication. La vérification de leur évaluation se fera d'après les procédés que nous avons étudié pour les stocks de marchandises.

F. Pertes et profits divers.

En ce qui concerne les produits divers, la fraude la plus commune consiste en leur omission pure et simple. Lorsque l'inscription des profits accidentels a été faite dans la comptabilité, le contrôle de ces écritures se fait par les mêmes procédés que nous avons déjà pu rencontrer et principalement la recherche de la source d'où elles proviennent. Dans le cas contraire, l'agent vérificateur devra se renseigner sur les conditions de fonctionnement de l'entreprise vérifiée pour connaître quels sont les profits accidentels dont elle est susceptible de bénéficier.

Sans entrer ici dans une discussion du principe de l'imposition des plus-values, rappelons simplement que le bénéfice brut s'accroît des gains provenant de la vente d'éléments divers de l'actif autres que les marchandises et qui, dans la comptabilité en parties doubles sont également enregistrés au crédit du compte de profits et pertes. Toutefois ces gains doivent être distraits des résultats de l'exercice lorsqu'ils sont réalisés à l'occasion de la cession — même partielle — de l'entreprise, car ils constituent en fait une réalisation de capital. Mais les profits réalisés en cours d'exploitation par des ventes isolées de mobilier, matériel, outillage et par la cession de brevets, doivent rester parmi les éléments du bénéfice brut. Il en est de même des profits réalisés, en cours d'exploitation, sur les valeurs mobilières, composant le portefeuille de l'entreprise ; soit que ces profits proviennent de la vente effective de ces valeurs, soit même que ces plus-values proviennent simplement d'une hausse des cours, étant entendu que, dans le cas de moins-values, leur montant doit être admis en atténuation du bénéfice imposable. Le contrôle de ces gains provenant de plus-values de l'actif consiste à s'assurer que ces gains divers ont bien été portés dans la comptabilité et qu'ils ont été inscrits pour leur montant exact. En ce qui concerne plus spécialement les profits réalisés sur les valeurs mobilières, l'examen des cours de bourse au jour de l'inventaire permettra de contrôler d'une façon absolue leur évaluation. Citons enfin, quelques-uns des

profits divers les plus fréquents dont l'agent vérificateur contrôlera l'inscription dans le bénéfice brut : les indemnités versées par une compagnie d'assurance au décès de l'associé sur la tête duquel l'assurance a été contractée, à condition qu'elle l'ait été au profit de la société et dans l'intérêt de l'industrie sociale — les commissions reçues pour le placement de certains produits — les consignations pour emballages qui restent définitivement acquises du fait que certains clients ne restituent pas les emballages auxquels elles correspondent — les indemnités allouées par les tribunaux pour des faits se rattachant à des opérations commerciales ou industrielles — les loyers des immeubles figurant à l'actif de l'entreprise mais non affectés à l'exploitation — les prélèvements en nature effectués par le commerçant — les subventions qu'une entreprise est susceptible de recevoir (exemple : un exploitant de bac) — les remboursements d'impôts — les ventes de brevets, etc...

En ce qui concerne les pertes diverses (créances irrécouvrables, moins-values de portefeuille et autres éléments de l'actif — pertes résultant d'un vol ou d'un sinistre et non couvertes par une assurance) l'agent vérificateur devra s'assurer de la réalité de ces pertes et demander au contribuable intéressé toutes les preuves justifiant de leur existence et de leur montant.

II. VÉRIFICATION DU COMPTE DE PROFITS ET PERTES

Ce compte peut se présenter sous différentes formes. Quelle que soit sa présentation, on trouvera toujours à son crédit le bénéfice brut — tel qu'il résulte du compte d'exploitation ainsi que les profits divers de l'entreprise — et à son débit toutes les pertes, frais et charges de l'entreprise (frais généraux, amortissements, intérêts et agios).

Le contrôle du bénéfice brut a fait l'objet d'une étude spéciale. Nous n'y reviendrons pas. Disons seulement que c'est le bénéfice brut, tel qu'il figure au débit du compte d'exploitation qui doit se retrouver au crédit du compte de pertes et profits.

L'étude de ce compte comprendra le contrôle des frais généraux, des amortissements, des intérêts et agios, et des pertes et profits accidentels.

A. *Frais généraux.*

La diversité même des opérations dont les résultats sont inscrits au compte « frais généraux » explique la diversité des fraudes qui peuvent y être pratiquées et la nécessité d'un contrôle très serré de ce compte. Dans tous les cas, le résultat cherché sera d'augmenter le total de ce compte, soit en y inscrivant des dépenses fictives, soit en majorant abusivement les dépenses réelles, soit en faisant une évaluation forfaitaire exagérée de certains frais pour lesquels aucune justification ne peut être exigée, soit encore en y mention-

nant des dépenses que la loi a entendu ne pas admettre en déduction du bénéfice commercial. Nous ne pouvons citer que quelques-unes des fraudes les plus fréquentes, chaque mention du compte en question pouvant faire l'objet de multiples irrégularités.

— Parmi les frais généraux seront inscrites, à tort, des dépenses purement personnelles du chef d'entreprise et de sa famille. Mentionnons, par exemple : le versement de rentes à des ascendants — frais de médecin — loyer de l'habitation personnelle (discrimination à faire lorsque le prix du loyer comprend les locaux à usage personnel et à usage professionnel), prélèvements en argent pour les besoins du ménage — subventions à des œuvres de bienfaisance — assurances sur la vie — et impôts personnels (cote personnelle-mobilière), impôt foncier des immeubles ne servant pas à l'exploitation — impôt général sur le revenu — impôt sur les tantièmes des administrateurs des sociétés anonymes, qui doit être supporté par le bénéficiaire — taxe sur les chiens (à l'exception des chiens servant à la garde des bâtiments professionnels) — contribution volontaire, etc... L'examen des feuilles d'impôts ou des extraits de rôle permettra, seul, cette discrimination entre impôts purement commerciaux et impôts exclusivement personnels.

— Certaines dépenses peuvent revêtir un caractère mixte — tels les frais d'automobile lorsque celle-ci est utilisée pour les besoins du commerce et pour l'usage personnel de l'exploitant, les frais d'éclairage, de chauffage, d'eaux,

qui sont en général inscrits pour leur totalité, les assurances sur le mobilier, etc... Une discrimination la plus exacte possible doit être faite parmi ces frais pour déterminer la part qui doit figurer dans les frais généraux de l'entreprise et la part exclusivement personnelle qui doit en être exclue.

— Nous avons déjà vu — dans l'examen du contrôle du compte d'exploitation — que certains paiements pouvaient être inscrits deux fois à des comptes différents. Le vérificateur devra donc s'assurer que les sommes portées parmi les frais généraux ne figurent pas déjà, soit au compte « achats » soit au compte « main-d'œuvre », « frais de fabrication », « entretien » ou tout autre compte.

— Quelle que soit la nature des dépenses, une fraude courante consiste à porter un chiffre plus élevé que celui effectivement payé. Cette erreur se découvrira d'ailleurs facilement par le rapprochement détaillé des chiffres portés au compte « frais généraux » avec les factures ou autres pièces justificatives.

En ce qui concerne le salaire des employés, nous retrouvons là, la fraude que nous avons déjà rencontrée pour le compte « main-d'œuvre », c'est-à-dire l'inscription de salaires versés à un personnel fictif, ou bien de participations à des contremaîtres ou à des directeurs, alors que ces sommes sont touchées en fait par le chef d'entreprise. L'examen des déclarations aux compagnies d'assurances et à l'Administration des Contributions directes pour l'impôt sur les salaires permettra au vérificateur de découvrir ces

irrégularités. Dans les mêmes conditions, le compte des commissions versées à des représentants peut être faussé par des inscriptions fictives ou injustifiées.

— Certaines dépenses, de frais de voyage ou de représentation par exemple, ne peuvent être déterminées d'une façon exacte et souvent le commerçant les évaluera d'une façon forfaitaire. Il aura toujours tendance à en faire une évaluation exagérée et le contrôleur — après un examen très sérieux des conditions d'exercice de la profession — devra s'efforcer de réduire ces frais à une somme correspondant à la réalité.

— Il est, d'autre part, certaines dépenses dont la détermination présente souvent des difficultés. Tels sont les frais auxquels certains courtiers d'assurances, représentants, etc..., sont tenus pour acquérir, conserver et développer leur clientèle (frais de voitures, de café, de restaurant, gratifications). Dans une note du 24 mars 1926, n° 938, la Direction générale des Contributions directes admet qu'il convient de ne pas refuser systématiquement la déduction des frais de l'espèce pour le seul motif que leur montant n'est pas justifié par la production de documents probants et qu'il y a lieu, au contraire, d'en tenir compte dans la mesure où ces dépenses sont en rapport avec la nature et l'importance des opérations effectuées.

— Le contrôleur devra relever également dans les frais généraux des dépenses régulières au point de vue comptable, mais que la législation, la jurisprudence ou la

doctrine administrative entendent réintégrer dans le bénéfice commercial. Citons notamment les appointements prélevés par l'exploitant à titre de rémunération de son travail personnel, les appointements versés à sa femme, sauf dans le cas d'un régime exclusif de communauté (R. Jean Gadé, député, J. O. 31 octobre 1928. Déb. Ch. p. 2494, n° 210 ; Autrand, député, J. O. 17 novembre 1928. Déb. Ch. p. 2625, n° 826 et Arrêt du C. d'E. 25 juillet 1929, n° 88900 et 88901. R. O. 5337). Lorsque cette condition se trouve remplie, il faut en outre que le salaire alloué à la femme de l'exploitant lui ait été effectivement versé et que son montant corresponde, eu égard au taux des salaires pratiqué dans la région, à la nature de l'emploi qu'elle occupe (Rép. Pernot, député, J. O. 17 novembre 1928. Déb. Ch. p. 2629, n° 932). La même condition s'applique à la déduction des salaires versés aux enfants de l'exploitant.

En résumé, chaque mention inscrite au compte des frais généraux devra faire l'objet d'un examen attentif de la part du vérificateur qui devra s'assurer qu'elle correspond à une dépense réelle d'une part et qu'une dépense de cette nature ne figure pas à tort dans ce compte, d'autre part.

B. *Amortissement.*

Nous verrons, en étudiant l'évaluation des différents postes du bilan, quels amortissements sont susceptibles d'être pratiqués sur ces différents postes. Nous voulons seulement donner ici quelques principes généraux qui

s'appliquent à la généralité des amortissements dans le commerce ou l'industrie.

— L'amortissement devant tenir compte de la dépréciation subie par la plupart des éléments corporels d'une entreprise, ne peut être admis en déduction de bénéfice, que s'il est l'expression au moins approximative d'une perte réelle. Au delà de cette limite, l'amortissement n'est plus, en fait, qu'une réserve déguisée. Pour cette raison on ne saurait admettre, sauf exception, d'amortissements sur les terrains ni sur les fonds de commerce.

— La perte totale que l'amortissement doit finalement couvrir est limitée par le chiffre même des capitaux engagés pour l'acquisition des éléments sujets à dépréciation. Il s'ensuit que l'amortissement doit être calculé sur le prix de revient des objets auxquels il s'applique. Sans entrer ici dans la discussion de la question de la base de l'amortissement (valeur de remplacement généralement soutenue) rappelons donc que la seule base d'amortissement admise par l'Administration est le prix de revient des objets auxquels il s'applique et que lorsque l'amortissement a atteint ce chiffre, aucune déduction ne peut plus être admise. Une circulaire du 25 janvier 1930, n° 2032, a apporté une profonde modification en ce qui concerne l'évaluation du prix de revient devant servir de base à l'amortissement. Pour que l'amortissement permette de maintenir intact le capital que les entreprises ont investi en éléments fongibles, il faut que la même valeur intrinsèque soit attachée aux

signes qui expriment les prix de revient d'une part, les amortissements d'autre part. En donnant à l'unité monétaire française une valeur différente de celle qu'elle avait sous le régime de la loi du 17 germinal an XI, la loi du 25 juin 1928 a donc fait naître, en ce qui concerne le calcul des amortissements une question d'adaptation dont la solution est donnée par cette circulaire. Les amortissements, dit-elle, étant désormais exprimés en francs stabilisés dont la valeur intrinsèque résulte de la loi du 25 juin 1928, il convient de convertir également en francs stabilisés les prix de revient devant servir de base à l'amortissement. Il conviendra, en second lieu, de convertir en francs stabilisés les amortissements pratiqués antérieurement lors de cette réévaluation qui permettra de déterminer la valeur actuelle à reconstituer par l'amortissement.

La discussion de cette solution donnée par une circulaire administrative, ne s'appuyant sur aucun texte légal, et les conditions d'application de cette mesure sortiraient du cadre de cette étude, nous ne pouvons nous en rapporter — pour ce dernier point du moins — qu'à la circulaire précitée.

— Les taux d'amortissement susceptibles d'être admis sont ceux qui permettent de parer à la dépréciation effectivement subie par les éléments en cause. Ils sont, dès lors, subordonnés à la nature de ces éléments, à leur durée probable et aux diverses circonstances influant sur leur diminution de valeur. Ces conditions étant variables suivant

chaque espèce, il n'est pas possible de fixer des taux d'amortissement applicables dans la généralité des cas.

— Le contrôle des amortissements sera donc une question d'espèce et portera d'une part sur l'évaluation des valeurs à amortir et d'autre part sur le taux d'amortissement pratiqué. Ce taux n'étant fixé par aucune règle fixe, le contrôleur devra se renseigner d'une façon très précise sur les conditions de dépréciation des éléments en cause pour discuter utilement et réduire s'il le trouve exagéré, le taux pratiqué par l'exploitant.

C. *Intérêts et agios.*

Les capitaux engagés par l'exploitant dans son entreprise trouvent leur rémunération dans le bénéfice net de l'exploitation. Le législateur ayant voulu assujettir à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux l'ensemble des profits réalisés par le chef d'entreprise, il résulte que les intérêts alloués au capital de l'exploitant doivent être distraits du compte de profits et pertes pour l'évaluation du bénéfice imposable.

— Le compte « intérêts et agios », débité des intérêts de toutes les sommes dues par l'entreprise est crédité des intérêts provenant des emprunts faits par des tiers et des arrages des titres en portefeuille. Un contrôle minutieux de ce compte devra être effectué par l'agent vérificateur. Il conviendra de s'assurer que les intérêts versés par une banque où l'entreprise possède un compte-courant sont bien ins-

crits au crédit de ce compte. De même il y aura lieu de vérifier la réalité des sommes dues à des tiers : des emprunts peuvent être simulés ou les intérêts versés pour des dettes effectivement contractées peuvent être exagérées. La lecture des contrats, des recoupements avec les comptabilités des tiers créditeurs ou débiteurs et surtout l'examen des relevés périodiques des banques constitueront un moyen de contrôle efficace à cet égard.

D. *Pertes et profits accidentels.*

Nous avons vu les profits accidentels dont pouvait bénéficier une entreprise et les différentes fraudes susceptibles de se rencontrer à leur sujet.

Les pertes accidentelles sont le plus souvent des erreurs de caisse, des débiteurs devenus insolvable, des titres en portefeuille dépréciés, etc... Le contrôle se borne, ici, à s'assurer de la sincérité des écritures et à la réalité de ces pertes, qui peuvent dissimuler des dépenses personnelles de l'exploitant.

III. VÉRIFICATION DES POSTES DU BILAN

La vérification complète d'une comptabilité comprend — outre l'examen des comptes d'exploitation et de profits et pertes, l'examen attentif des postes du bilan. Ces postes, on le sait, n'interviennent pas directement dans la détermination du bénéfice net. Prenons par exemple l'achat d'un immeuble moyennant la somme de 100.000 francs. Le

compte « immeubles » sera débité du montant de l'achat, soit 100.000 francs. Mais par contre — en supposant l'achat fait au comptant — le compte « caisse » sera crédité de cette même somme. Or, au bilan, ces deux comptes figurant à l'actif, le total de l'actif restera le même et le bénéfice qui est constitué par la différence entre l'actif et le passif restera le même.

Prenons l'exemple d'un prélèvement en argent de 50.000 francs fait par le chef d'entreprise. Le compte « capital » qui est toujours créditeur, sera débité de cette somme. Ce compte figurant au passif du bilan, celui-ci sera diminué de 50.000 francs. Par contre le compte « caisse » a été crédité de cette même somme. Ce compte figurant à l'actif, celui-ci sera diminué de 50.000 francs et le solde entre actif et passif restera inchangé.

Mais l'évaluation des postes du bilan a sa répercussion dans le calcul des amortissements. Plus l'évaluation de ces postes sera élevée, plus les amortissements y correspondant seront forts et à cette augmentation des amortissements correspondra une diminution équivalente du bénéfice net. On voit donc l'importance de l'examen des postes du bilan. Notons d'ailleurs que, dans une comptabilité en partie double, toute écriture affectant deux comptes nous retrouverons, dans cet examen, différentes anomalies déjà signalées à l'occasion de l'étude des comptes d'exploitation ou de profits et pertes, ou de celle d'autres postes du bilan. C'est pourquoi nous nous étendons peu sur ce paragraphe.

A. *Valeurs matérielles.*

1° *Compte « Immeubles »*

Les immeubles appartenant à une entreprise industrielle et commerciale et affectés aux besoins de l'exploitation, doivent en principe figurer aux bilans, d'après leur prix de revient diminué chaque année de la dépréciation de valeur due au temps. Cet amortissement est, on le sait, basé sur la valeur attribuée aux immeubles en cause et l'on comprend, dès lors, que le contrôle des amortissements entraîne l'examen du compte « immeubles ».

— L'exagération de la valeur active des immeubles et des agrandissements ou réfections qui sont inscrits au débit de ce compte, aboutit, de ce fait, à l'exagération abusive des amortissements et à la constitution de réserves occultes. La majoration de ce poste peut provenir d'une évaluation injustifiée des immeubles ou de l'incorporation dans ce compte, d'une portion de frais de fabrication ou de frais généraux. De même le fait de débiter ce compte d'une somme concernant des bâtiments non encore construits par le crédit d'un compte « Travaux neufs » permettra une augmentation injustifiée des amortissements. Il en serait de même d'amortissements pratiqués sur des immeubles dont un négociant ne serait que locataire.

— La réduction du poste immeubles entraînera logiquement la réduction des amortissements mais elle permettra, par contre, la dissimulation de bénéfices réalisés. C'est

ainsi que des frais de construction avec l'aide de ses propres ouvriers peuvent ne pas être passés au débit du compte « immeubles » mais parmi les charges de l'entreprise. Cette écriture équivaut à l'amortissement total immédiat de la partie de la valeur des immeubles correspondant au prix de la main-d'œuvre. Cette fraude pourra être également découverte par l'examen des frais de fabrication.

Le compte « immeubles » peut être diminué, également par suite de l'incorporation dans les frais généraux ou les frais de fabrication, du montant d'acquisitions effectuées, ce qui revient à faire supporter à un seul exercice l'achat d'un immeuble dont l'amortissement devrait être, régulièrement, supporté par les exercices suivants.

Les irrégularités qui peuvent fausser le poste « immeubles » sont généralement découvertes par l'examen du libellé des écritures figurant à ce compte, ainsi que l'étude des titres de propriété et des renseignements recueillis sur la nature et la valeur des biens possédés par l'entreprise.

2° *Compte « Terrains »*

Les terrains utilisés par une entreprise ne se dépréciant pas par l'usage, aucun amortissement ne saurait, en principe, être admis. Le vérificateur aura donc à rechercher si, dans la somme globale figurant à l'actif, sous la rubrique « Immeubles » ne figure pas à tort la valeur des terres appartenant à l'entreprise et qui bénéficieraient ainsi d'un amortissement abusif.

3° *Matériel et mobilier*

Tout ce qui vient d'être indiqué au sujet de l'évaluation des immeubles s'applique au matériel et au mobilier. Etant donné même que ces achats se chiffrent généralement par des sommes plus faibles, il est plus facile de dissimuler les acquisitions successives sous la rubrique « frais généraux » ou bien de ne débiter le compte « matériel » que d'une partie de la valeur d'achat, la différence étant passée directement soit parmi les dépenses de fabrication soit parmi les frais généraux. Etant donné l'usure rapide et les causes multiples de détérioration du matériel et du mobilier, un amortissement rapide doit être admis, en tenant compte de l'intensité de la production et de la rapidité du progrès qui oblige au remplacement constant du matériel par des installations plus modernes.

4° *Compte « Outillage »*

Dans la pratique courante, les dépenses d'outillage sont passées au débit du compte des frais de fabrication, ou, en tout cas, le compte « outillage » fait l'objet d'un amortissement rapide. Mais l'agent vérificateur devra éviter que des acquisitions de gros matériel, de longue durée, soient portées au compte outillage pour être amorties en un seul exercice.

•

B. *Valeurs immatérielles.*

Certaines valeurs, dites immatérielles, et qui ne sont représentées par aucun objet réel, brevets, frais de premier établissement, fonds de commerce, etc., correspondent à des dépenses effectuées lors de la période d'installation et qui profiteront à l'exploitation pendant toute la durée de l'exploitation. Ces dépenses ne doivent pas être passées parmi les frais généraux mais portées à l'actif des bilans des divers exercices pour lesquels elles sont engagées.

1° *Brevets*

Les brevets et concessions doivent figurer à l'actif lorsqu'ils ont été achetés par l'exploitant et pour le prix effectivement payé. La dépréciation doit être réglée d'après la durée des brevets de façon à ce qu'ils soient complètement amortis pour l'année où ils tomberont dans le domaine public.

2° *Frais de premier établissement*

Les frais d'installation, de constitution, d'enregistrement, etc., représentent des dépenses sans contre partie à l'actif et il est légitime de les récupérer par un prélèvement sur les bénéfices. Bien que ces frais ne grèvent pas uniquement le premier exercice d'exploitation, il y a lieu d'admettre cependant qu'ils peuvent être amortis en une seule fois.

Il importe de vérifier que ce poste n'est pas grévé à tort

de frais d'exploitation ou de frais généraux, dans le but de créer un actif sans valeur.

3° *Fonds de commerce*

La valeur d'un fonds de commerce (clientèle, achalandage, enseigne commerciale) est soustraite, par sa nature, aux causes de dépréciations qui résultent du temps ou de l'usure. Il n'y a donc pas lieu de l'amortir, sauf dans des cas où des circonstances exceptionnelles justifieraient une dépréciation.

Ce compte peut être l'objet de différentes fraudes.

— Dans le cas de création d'un fond par un commerçant, la valeur du fonds ne peut être estimée que lors de la vente. Il sera quelquefois inscrit à l'actif pour une valeur fictive qui masquera d'autant des pertes importantes. De même le fait d'inscrire sous cette rubrique des dépenses d'exploitation réduira d'autant les charges de l'entreprise.

— Inversement, certains commerçants incorporent le prix du fonds dans le compte « immeubles » afin de pratiquer sur l'ensemble un amortissement irrégulier.

— Quelquefois aussi, la valeur d'un fonds de commerce acheté par une entreprise sera inscrite au compte « achats » ou parmi les frais généraux sous une rubrique inexacte. Un examen approfondi des dépenses permettra de découvrir cette irrégularité.

Enfin une fraude fréquemment pratiquée, consiste dans la dissimulation du prix de vente du fonds. Or, nous avons

vu que la valeur d'un fonds de commerce est un élément de contrôle du chiffre d'affaires. La fraude dont nous parlons — outre ses conséquences sur l'actif de la nouvelle entreprise — a donc ici sa répercussion sur un contrôle plus général de la comptabilité. Les contrats passés entre les parties fourniront en l'espèce d'utiles indications au vérificateur.

C. Valeurs d'échange.

Nous avons vu — lors de la vérification du bénéfice brut — les irrégularités qui peuvent se rencontrer dans les comptes de marchandises, de matières premières et des approvisionnements et leur contrôle. Nous ne reviendrons donc pas sur cette question.

D. Valeurs disponibles.

1° Compte « caisse »

Tous les comptes généraux, comptes des tiers, comptes de valeurs et comptes du capitaliste, font état d'opérations portées au livre de caisse. Le contrôle de ce compte est donc un élément de vérification très utile. Mais nous avons vu, dans l'étude du contrôle des différentes opérations commerciales, de quelles fraudes elles pouvaient être affectées. Par le jeu de la comptabilité en partie double, nous les retrouvons donc dans l'étude du compte « caisse » et nous

n'y reviendrons pas (omission de recettes, inscription abusive de dépenses, etc.).

Signalons seulement que, dans le cas d'une comptabilité reconstituée après coup, et lorsque le livre de caisse a été fabriqué de toutes pièces, il y aura lieu de s'assurer si les dates portées en face de chaque opération de caisse ne correspondent pas à des jours fériés — erreur qui ferait ainsi découvrir une fraude caractérisée.

De même le fait que les chiffres inscrits à ce compte sont uniformément terminés par un zéro ou un cinq sera une présomption presque certaine du défaut d'authenticité de ce livre.

2° Compte « Effets à recevoir »

Le compte « Effets à recevoir », débité de la valeur nominale des effets rentrés en portefeuille (billets donnés en paiement par des clients, chèques sur une autre place, etc.), est crédité du montant des effets sortis, soit pour être négociés, soit pour être encaissés. Il y a lieu de surveiller les annulations d'effets, des effets étant parfois passés par pertes et profits sous prétexte d'insolvabilité du débiteur alors qu'en réalité ils ont été encaissés directement par le chef d'entreprise.

L'examen des mouvements de ce compte et des comptes créditeurs ouverts en contre partie permettra de découvrir l'existence d'effets de complaisance, acceptés par des firmes qui, en échange, ont fait souscrire des traites de même

importance. Ce procédé est connu sous le nom de « cavalerie » et est devenu d'un usage de plus en plus répandu.

3° Compte Titres et valeurs mobilières

Nous avons dit que les valeurs mobilières du portefeuille d'une entreprise étaient évaluées d'après les cours de bourse du jour de la clôture de l'exercice. C'est donc au vu de ces cours que le vérificateur s'assurera que l'évaluation a été régulièrement faite — sauf pour les valeurs non cotées, pour lesquelles il est procédé par voie d'évaluation directe.

Il arriva que certaines valeurs cotées, faisant partie du portefeuille d'une société de capitaux soient vendues à vil prix à des acquéreurs complaisants qui les restituent aux administrateurs ; d'où atténuation frauduleuse du bénéfice réalisé sur ces titres. De même certains titres sont sortis du portefeuille comme ne correspondant plus à aucune valeur réelle alors qu'ils représentent au contraire un prix important. Lors de la vente des titres, le compte « Titres » doit être crédité du prix de vente et débité du montant du gain réalisé, par le crédit du compte profits et pertes ; de la sorte le solde du compte représente toujours la valeur des titres restant en portefeuille. Le fait de créditer seulement le compte « Titres » du prix de la vente constitue un amortissement abusif des titres restant en portefeuille.

4° *Compte « débiteurs divers »*

Dans une comptabilité en partie simple une fraude facile consiste dans l'omission pure et simple du solde débiteurs de certains clients ; elle ne peut être découverte que par le pointage complet des soldes de tous les comptes.

Dans une comptabilité en partie double les principales incorrections proviennent de la non inscription, au compte des clients, du montant de certains achats. Lors du paiement ces sommes sont encaissées directement par le chef d'entreprise (fraude citée lors du contrôle des ventes). D'autre part certains clients portés comme insolvable remboursent leurs dettes sans qu'il en soit fait état, alors que leur créance est venue en déduction des bénéfices de l'exercice ; des prélèvements débités au compte personnel de l'exploitant sont virés au débit d'un client peu solvable et lorsque ce client devient définitivement mauvais, le solde exagéré de son compte est passé au débit du compte « Pertes et Profits ». Enfin les comptes des clients peuvent être faussés à l'aide d'écritures erronées. C'est ainsi qu'une vente à un client est inscrite au crédit de son compte au lieu de figurer à son débit. Une telle erreur, qui peut paraître involontaire, a pour résultat de diminuer le résultat de l'exercice de deux fois le montant de la vente. De même certaines écritures régulièrement passées sont annulées, sans que rien justifie cette annulation. L'examen des factures, de la correspondance ou du copie de lettres fournissent dans le contrôle de ce compte d'utiles renseignements.

5° *Compte de banques.*

Ce compte peut être l'objet d'une grande diversité de fraudes. Son contrôle en est difficile, car il est rare que tous les relevés fournis par les banques soient présentés et de plus ces relevés n'indiquent pas la nature des opérations effectuées.

Une première incorrection consiste — dans une comptabilité en partie simple — à dissimuler un certain nombre de comptes de banques, alors que celles-ci sont débitrices, et la recherche des différentes banques avec lesquelles l'entreprise en cause est en rapport sera parfois très difficile. La même dissimulation d'actif est réalisée en inscrivant au bilan le solde débiteur d'un compte en banque pour un chiffre inférieur à sa valeur réelle ou le solde créditeur pour un chiffre supérieur.

— Le chef d'entreprise est quelquefois considéré dans les livres comme étant lui-même le banquier de sa maison et toutes les opérations sont passées par son compte-courant, alors qu'en réalité il s'adresse à une banque pour effectuer certaines négociations qu'il veut faire disparaître de sa comptabilité.

— Le même genre d'opérations frauduleuses peut être fait lorsque la même entreprise possède deux rubriques chez un banquier, ou un compte dans deux banques différentes, alors que dans les livres de cette entreprise ne figure qu'un seul de ces comptes.

— L'examen des soldes des relevés de banques ne suffit pas d'ailleurs à faire découvrir certaines fraudes. C'est ainsi qu'une opération fructueuse réalisée par le compte d'une banque pourra être compensée par des prélèvements en espèce sans passer les écritures correspondantes. Le solde du compte sera ainsi ramené à zéro alors qu'en réalité, il y a eu deux opérations distinctes : bénéfice commercial d'une part, prélèvement personnel d'autre part. Il a été constaté que les paiements effectués par une banque pour le compte personnel de l'exploitant étaient inscrits comme achats de marchandises ou frais généraux. Inversement des profits de l'entreprise encaissés par la banque étaient passés directement au crédit des comptes-courants de l'exploitant. Toutes ces irrégularités, que le solde du compte ne fera pas apparaître, seraient découvertes par l'examen du relevé détaillé de ce compte.

E. Comptes de régularisation du passif.

Certaines dépenses sont parfois engagées au cours d'un exercice pour des opérations qui ne seront exécutées que dans le courant de l'exercice suivant et elles doivent venir en déduction des charges de l'exercice où elles ont été payées par avance. De même il doit être tenu compte, lors de l'établissement du bilan, des escomptes dus par les fournisseurs ou des rabais à obtenir. Or, bien souvent il a été constaté que des comptables n'avaient pas fait état, lors de la balance des écritures d'inventaire, des sommes payées

d'avance au cours de l'exercice envisagé et qui venaient induement en déduction des bénéfices de cet exercice.

F. Comptes du Passif.

1° Compte « Capital ».

La fraude la plus fréquente relevée lors de l'examen du compte « capital » provient de l'exagération des apports faits par le capitaliste. La recherche de cette fraude est donc étroitement liée à l'examen des postes de l'actif représentant les valeurs immobilières et réalisables.

Lorsqu'un chef d'entreprise a fait des prélèvements importants, il peut déguiser sa situation véritable par l'exagération de son compte « capital » et présenter ainsi un bilan moins désavantageux pour son crédit. Mais ce procédé ne modifiera pas — cela va sans dire — les résultats de l'exercice.

2° Comptes d'amortissement et de réserves

Il est inutile de revenir sur les observations déjà faites à ce sujet dans l'étude de la répartition du bénéfice et des différents postes de l'actif.

3° Comptes-courants

Nous retrouvons — dans le contrôle de ces comptes — les fraudes signalées au sujet de l'examen du compte de Profits et Pertes, et en particulier celle qui consiste à passer direc-

tement au compte de l'exploitant des profits divers de l'entreprise. Nous n'y reviendrons pas.

4° Comptes des créditeurs divers

Sous cette rubrique figurent souvent les éléments les plus divers et sont parfois dissimulés des bénéfices réalisés par l'entreprise. On rencontre parfois — dans ces comptes — des prêteurs fictifs auxquels, d'après la comptabilité, d'importants intérêts sont servis alors qu'en réalité ces sommes sont encaissées directement par l'exploitant.

5° Comptes de régularisation du passif

Ces comptes sont destinés à mettre à la charge d'un exercice les frais échus qui ne seront payés effectivement qu'au cours de l'exercice suivant. Or, il a été relevé, sous la rubrique « Frais à payer » des gratifications à allouer au personnel, des provisions pour pénalités sur marchés et d'autres charges qui n'ont jamais été réglées par la suite.

Inversement, il peut ne pas être tenu compte des dépenses à régler dans l'exercice suivant mais qui incombent à l'exercice envisagé. Cette absence d'écriture établit un décalage irrégulier d'une année sur l'autre.

6° Enfin, *les comptes d'ordre et les contrepassements* qui sont souvent utilisés pour des irrégularités comptables doivent faire l'objet d'un examen très attentif, car sous une apparence régulière, ils continuent souvent de véritables fraudes.

IV. RÉPARTITION DU BÉNÉFICE NET

Le bénéfice brut diminué des frais généraux, des amortissements et pertes diverses ainsi que des charges financières laisse apparaître le bénéfice net. Mais l'impôt ne porte que sur la partie de ce bénéfice qui reste définitivement acquise à l'exploitant (particulier ou société) (I art. 38).

L'agent vérificateur aura donc à contrôler les écritures passées par l'exploitant pour la répartition du bénéfice net. Certaines déductions opérées de ce fait par le chef d'entreprise et qui sont régulières au point de vue comptable ne sauraient être admises pour la détermination du bénéfice imposable. Ce sera là une question de principe dont le contrôle sera facile. Le développement de cette question purement doctrinale sortirait du cadre de cette étude. Signalons seulement que les *participations* allouées au personnel et, dans le cas de sociétés, les parts de bénéfices attribuées à toutes personnes autres que les associés doivent être retranchées du bénéfice imposable.

Quant aux *tantièmes*, ceux qui sont attribués au personnel employé et aux directeurs ne faisant pas partie du Conseil d'administration, sont à déduire du bénéfice net. Par contre ceux qui sont attribués indistinctement à tous les membres de ce Conseil n'en doivent pas être distraits. Pour ce qui est des tantièmes spécialement alloués aux administrateurs investis de fonctions spéciales, la part qui leur revient en tant que membre du Conseil d'administration doit rester

comprise dans les bases de l'impôt dû par la société, tandis que la portion qui rénumère l'emploi de directeur doit en être distraite.

Réserves : Généralement le bénéfice net n'est pas intégralement prélevé ni distribué par les exploitants et pour partie, il est mis en réserve (réserve légale, statutaire, extraordinaire ou facultative, avec ou sans affectation spéciale). Bien que non immédiatement disponibles, les versements aux réserves, sous quelque dénomination qu'elles soient présentées, n'en demeurent pas moins des bénéfices réalisés au cours de l'exercice et doivent rester incorporés dans le bénéfice imposable.

Provisions : En ce qui concerne les provisions, il est admis qu'elles peuvent ne pas figurer dans le montant du bénéfice imposable de l'exercice, à condition qu'elles n'aient pas trait à des pertes seulement éventuelles et pourvu que leur objet soit nettement précisé. Elles rentreront, d'ailleurs, dans un exercice ultérieur si les pertes en prévision desquelles elles ont été constituées ne se sont pas produites.

L'étude de ces provisions sera donc une question d'espèce qui devra être examinée en connaissance de cause par l'agent vérificateur.

D'autre part, le bénéfice net englobe généralement des *revenus accessoires* qui — eu égard à leur nature — doivent être taxés dans d'autres cédules. Il y a donc lieu de les en distraire, pour retenir uniquement le

chiffre du bénéfice qui est imposable dans la cédula industrielle et commerciale. Tel est le cas des revenus immobiliers, mobiliers, et des revenus de l'exploitation agricole minière ou de profession non commerciale, qui doivent être distraits du bénéfice commercial d'après les règles contenues dans l'Instruction générale du 31 janvier 1928 (articles 42 à 48).

CHAPITRE V

L'ÉVALUATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

Nous avons vu, dans le chapitre précédent, les principes d'après lesquels devait être entreprise la vérification d'une comptabilité, la marche à suivre dans ce travail, les fraudes le plus fréquemment rencontrées et les moyens de contrôle permettant de les découvrir.

Envisageant maintenant la question du côté pratique, voyons comment le contrôleur va se faire une opinion sur la valeur des livres et documents qui lui sont présentés et procéder à la détermination du bénéfice imposable.

Avant de se rendre chez le contribuable dont il veut vérifier la comptabilité, le contrôleur aura relevé — nous l'avons vu — les éléments nécessaires pour déterminer les pourcentages de bénéfice brut et de bénéfice net qui l'auront immédiatement renseigné sur l'exactitude et probable de la déclaration. Après avoir procédé à la vérification sur place, le contrôleur aura une opinion définitive sur la régu-

larité de la comptabilité vérifiée, opinion basée sur la nature des livres qui lui ont été présentés, la valeur des justifications fournies, l'exactitude des chiffres de la comptabilité et l'examen des pourcentages de bénéfices brut.

1° Nombreux sont les commerçants qui ne tiennent qu'une *comptabilité rudimentaire* leur permettant seulement de déterminer leur chiffre d'affaires et de faire une évaluation approximative de leur bénéfice. Ces comptabilités se composent en général d'un livre de recettes où est inscrit le montant des ventes, soit au fur et à mesure des opérations, soit d'après le total des sommes en caisse à la fin de chaque journée. Un livre de dépenses enregistrera tous les achats de marchandises et tous les paiements de quelque nature qu'ils soient. L'inventaire extra-comptable étant une opération longue, délicate, coûteuse, les commerçants se dispensent souvent de cette opération — seul moyen cependant de déterminer de façon précise le bénéfice commercial de l'exercice écoulé. En général il ne sera pas tenu de compte « Immeubles », « Meubles », « Matériel », « Outillage », etc., ni à plus forte raison de comptes du propriétaire.

Une telle comptabilité peut-elle être acceptée ? Aucune réponse générale ne saurait être donnée et seul le contrôleur, devant chaque cas d'espèce, aura à se prononcer sur la valeur de la comptabilité vérifiée : une réponse ministérielle indique qu'une comptabilité qui n'est pas accompagnée d'un inventaire des marchandises ne peut, en

règle générale, être considérée comme complète et que le contrôleur est en droit de l'écarter pour l'établissement de l'impôt si les résultats qu'elle fait apparaître accusent un pourcentage anormal de bénéfice brut.

Dans le cas des entreprises qui ne pourraient procéder tous les ans à un inventaire régulier des marchandises en magasin, une estimation provisoire des stocks pourra être acceptée, à condition qu'elle fasse ressortir un taux normal de bénéfice brut. (Rép. Grinda, député. J. O., 19 janvier 1927, déb. Ch., p. 87, n° 10282).

De même, un commerçant qui, par suite du grand nombre d'articles qu'il a en magasin est dans l'impossibilité d'effectuer un inventaire détaillé et précis peut — sous réserve du droit de contrôle de l'Administration — déterminer son bénéfice imposable en appliquant un coefficient de bénéfice brut à son chiffre d'affaires et en déduisant du résultat obtenu les frais généraux et les amortissements tels qu'ils ressortent des écritures comptables. (Rép. Louis Proust, député. J. O., 9 février 1929. Déb. Ch., p. 467, n° 1771).

2° Aucune réponse générale ne peut être également donnée en ce qui concerne les *pièces justificatives* qui doivent être fournies à l'appui des indications portées sur les livres de comptabilité. Seules diverses réponses ministérielles fournissent quelques indications dans certains cas d'espèce. Il a été indiqué que la comptabilité d'un commerçant ne peut être écartée pour le seul motif que les ventes au comp-

tant ne sont pas détaillées, mais le contrôleur peut demander à l'intéressé de lui fournir des justifications. (Rép. René Coty, député. J. O., 17 juillet 1926. Déb. Ch., p. 2955, n° 8610 ; Marchet, sénateur. J. O., 19 janvier 1927. Déb. Sénat, p. 28, n° 7760).

La comptabilité d'un commerçant ne peut être écartée pour le seul motif que le chiffre des ventes au comptant n'est pas appuyé de justifications certaines. Toutefois, si elle fait apparaître un pourcentage de bénéfice brut manifestement atténué, le contrôleur peut avoir des raisons de conclure à des omissions de recettes et de rectifier le bénéfice déclaré, l'intéressé pouvant de son côté, demander à s'expliquer devant la Commission consultative. (Rép. André Février, député. J. O., 5 juillet 1927, déb. Ch. p. 2277, n° 12405).

Les livres d'achats qui ne sont pas appuyés de factures ne peuvent — en règle générale — être considérés comme apportant des justifications probantes du montant des achats effectués.

Lorsque les intéressés produisent, à défaut de factures, d'autres justifications, la question de savoir si ces justifications sont suffisantes doit être appréciée dans chaque cas d'espèce et il n'est pas possible de formuler une règle générale. (Rép. Pouzin et Maurisson, députés. J. O., 9 mai 1923, déb. Ch., p. 1805 et 1806, n°s 17237 et 17292).

Le Conseil d'Etat a écarté la comptabilité produite par un boucher, l'absence de tout relevé détaillé des ventes jour-

nellement effectuées rendant impossible la vérification du compte d'exploitation présenté, et aucun renseignement n'étant fourni sur l'importance des stocks de cuirs et suifs. (Cons. d'Etat, 23 novembre 1928, n^{os} 89876 et 89877. Dup. 1929, p. 228).

3° Quant aux *erreurs et inexactitudes* relevées dans la comptabilité, le contrôleur est seul à même d'apprécier si elles constituent de véritables fraudes de nature à faire rejeter la comptabilité ou si elles proviennent principalement d'une mauvaise interprétation de la loi.

Il est certain que le fait que certaines dépenses personnelles (loyer, impôts, chauffage, etc.) auraient été comprises dans les charges de l'entreprise, qu'il n'aurait pas été tenu compte des prélèvements en nature effectués par l'exploitant et sa famille ou que des frais évalués forfaitairement paraîtraient exagérés, ne justifierait pas le rejet de la comptabilité. Mais lorsque le contrôleur aura relevé, chez un même contribuable, plusieurs erreurs importantes lui permettant de constater que la comptabilité est tenue d'une façon malhonnête ou même négligente et que les chiffres qui en résultent ne semblent pas correspondre à la réalité, il est en droit d'en proposer le rejet pur et simple.

4° La comparaison du *pourcentage brut* ressortant de la comptabilité vérifiée avec les pourcentages relevés dans des entreprises similaires est un des éléments essentiels pour en apprécier l'exactitude. Il peut arriver en effet qu'une comptabilité soit complète et régulière en la forme, qu'au-

cune erreur matérielle n'y ait été relevée, mais que le compte d'exploitation fasse ressortir un pourcentage de bénéfice brut nettement inférieur à ceux généralement constatés dans ce genre de commerce ou d'industrie. Si l'entreprise fonctionne dans des conditions normales d'exploitation et que rien ne justifie cette anomalie, que le montant des achats et des stocks ait été reconnu exact, le contrôleur est en droit de conclure que cette insuffisance de bénéfice brut provient d'une atténuation des recettes dont le contrôle est parfois impossible, notamment dans le cas de ventes au comptant pour lesquelles aucune justification probante ne peut être fournie. Le pourcentage de bénéfice brut constitue donc un des moyens de contrôle les plus efficaces, surtout lorsque les doutes du vérificateur sur la sincérité des écritures reposent déjà sur d'autres présomptions.

— A la suite de sa vérification de comptabilité le contrôleur se trouvera en face de deux alternatives :

a) La comptabilité se compose de tous les livres de commerce exigés par la loi — toutes justifications utiles ont été fournies à l'appui — aucune erreur à caractère frauduleux n'a été relevé et le pourcentage brut paraît normal ; ou bien la comptabilité, bien que rudimentaire, fait ressortir des pourcentages de bénéfice brut et de bénéfice net normaux et permet de conclure à la bonne foi de l'intéressé et à la sincérité des écritures ; dans ce cas le contrôleur retiendra le bénéfice tel qu'il résulte des écritures, en y apportant les redressements que l'examen des différents

comptes et en particulier des frais généraux lui aura permis d'effectuer.

b) La comptabilité communiquée présente de sérieuses présomptions d'inexactitude (livres non cotés et parafés — erreurs matérielles même involontaires nombreuses — erreurs à caractère nettement frauduleux — bénéfice brut atténué — justifications insuffisantes, etc.). Le contrôleur sera en droit de proposer le rejet de la comptabilité s'il a de sérieuses raisons de douter de sa sincérité.

Dans ce cas, l'agent vérificateur procédera à l'évaluation directe du bénéfice net. Mais rien ne s'oppose à ce qu'il utilise pour cela les éléments que peut lui fournir la comptabilité.

Si rien ne permet de douter de l'exactitude du chiffre d'affaires, il appliquera à ce chiffre le pourcentage de bénéfice brut généralement réalisé dans les entreprises similaires de la région et déduira du bénéfice brut ainsi obtenu le montant des frais généraux et autres charges de l'entreprise après y avoir apporté toutes rectifications utiles.

Si, au contraire — et c'est le cas le plus fréquent — la comptabilité a été rejetée pour insuffisance de bénéfice brut, provenant d'une atténuation des recettes, le contrôleur ne serait pas fondé à appliquer un pourcentage de bénéfice brut sur ventes à un chiffre présumé inexact. C'est donc au montant des achats réellement vendus (que le contribuable qui cherche à dissimuler une partie de ses bénéfices n'aura jamais tendance à atténuer) qu'il conviendra

d'appliquer un pourcentage de bénéfice brut sur achats. Le montant des achats réellement vendus est déterminé en ajoutant aux achats de l'exercice la valeur du stock au début de l'exercice et en soustrayant la valeur des marchandises en magasin à la fin de l'exercice en cause. Quant au pourcentage brut sur achats il est obtenu en divisant le pourcentage brut sur ventes retenu par la différence entre le chiffre de ce pourcentage et la centaine. C'est ainsi qu'un pourcentage brut sur ventes de 25 % donne un pourcentage sur achats de $\frac{25}{100-25} = \frac{25}{75} = 33\%$ et un pourcentage sur ventes de 20 %, un pourcentage sur achats de $\frac{20}{100-20} = \frac{20}{80} = 25\%$.

Quant aux frais généraux, le chiffre résultant de la comptabilité ne devra être retenu qu'après avoir réintégré dans le bénéfice imposable les sommes figurant à tort à ce compte.

Nous allons donner un exemple de l'évaluation du bénéfice net en partant du montant des achats : un boulanger de campagne fournit le compte d'exploitation suivant :

Ventes de l'exercice	312.377
Stock à la fin de l'exercice	7.914
Total du crédit	320.291

Stock au début de l'exercice	10.479
Achats	271.782
Frais de fabrication	7.830

Total du débit	290.091
----------------------	---------

Bénéfice brut (crédit moins débit)	30.200
--	--------

Pourcentage brut : $\frac{\text{Bénéfice net} \times 100}{\text{ventes}} = 9,67 \%$.

Le compte de pertes et profits est établi comme suit :

Bénéfice brut	30.200
— Frais généraux	24.780
— Amortissement	2.000
Bénéfice net	3.420

Pourcentage de bénéfice net : 1,15 %.

Lors de l'examen de la comptabilité, les achats, faits à un seul fournisseur étaient appuyés de toutes les factures justifiant de leur montant exact. Les frais de fabrication ont été reconnus exacts. Par contre, les ventes ayant lieu exclusivement au comptant et le commerçant inscrivant tous les soirs le total des recettes de la journée, aucune justification n'a pu être produite quant au chiffre d'affaires.

Le pourcentage de bénéfice brut résultant du compte d'exploitation apparaissant nettement inférieur à celui qui ressort des comptabilités des entreprises similaires et qui est de 21 à 22 % et rien ne justifiant cette anomalie, le con-

trôleur conclut à une atténuation des recettes et propose le rejet de la comptabilité. Il procède alors à l'évaluation du bénéfice net de la façon suivante :

Achats de l'exercice	271.782
+ Stock au début de l'exercice	10.479
	282.261

— Stock à la fin de l'exercice	7.914

Achats réellement vendus	274.347

Pourcentage brut sur ventes : 21 %.

$$\text{Pourcentage brut sur achats : } \frac{21}{100-21} = \frac{21}{79} = 26,50 \text{ } \text{‰}.$$

Bénéfice brut : 274.347 × 26,50 %	72.700
---	--------

Frais généraux	24.780
----------------------	--------

dont il y a lieu de déduire :

Part personnelle de loyer	1.000	}	2.330
Eclairage et chauffage personnels	500		
Impôts personnels	830		
Frais généraux réels	22.450		22.450
Amortissements	2.000		

Bénéfice net	48.250

Pourcentage de bénéfice net : 15 %.

Lorsque sa vérification est achevée le contrôleur consigne au verso du bulletin n° 1016 les modifications à faire subir, s'il y a lieu, au bénéfice net accusé par le compte de profits

et pertes (I. art. 85). Au verso du relevé 1016 figure en effet un cadre très complet où sont indiquées, par nature, les modifications à apporter au bénéfice déclaré. Les résultats de chaque vérification seront consignés par exercice sur des feuillets qui seront versés au dossier industriel (note n° 1041). Or, il arrive trop fréquemment que les notes prises par le contrôleur lors de la vérification sur place soient rédigées hâtivement, au crayon, sans ordre — et ne permettent pas — même à l'agent qui a procédé à la vérification, de retrouver d'une façon précise, le détail des rectifications apportées au bénéfice déclaré. En fait, la plupart des contrôleurs rédigent à la suite de toute vérification de comptabilité un procès-verbal qui indique d'une façon très complète les conditions dans lesquelles a été effectuée cette vérification, la date et le prix d'acquisition du fonds, les livres qui ont été produits et la valeur qu'il convient de leur attribuer, les erreurs ou omissions qui permettent de douter de la sincérité des écritures, le détail précis des rehaussements effectués et, s'il y a lieu, les raisons qui ont motivé le rejet de la comptabilité et la façon dont il a été procédé à l'évaluation du bénéfice.

Un pareil rapport nous paraît indispensable :

1° Il permet de fournir à l'intéressé tous les renseignements utiles sur le détail des redressements effectués à sa déclaration ;

2° Dans le cas où le contribuable n'accepte pas ces rehaussements et demande l'intervention de la Commis-

sion consultative, ce rapport joint au dossier, permet à la Commission de fonder son avis sur les éléments certains ;

3° Il permet au contrôleur qui a procédé à la vérification ou à son successeur de soutenir, en cas de réclamation, les impositions correspondant aux redressements effectués.

L'obligation faite à tous les contrôleurs de rédiger à la suite de toute vérification de comptabilité un procès-verbal complet et détaillé nous paraîtrait une mesure particulièrement indiquée.

CHAPITRE VI

LA PROCÉDURE DE RECTIFICATION. LA COMMISSION CONSULTATIVE

Nous restreindrons cette étude à la procédure de rectification de la déclaration des bénéfices commerciaux sous le régime institué par la loi du 4 avril 1926 et qui est actuellement en vigueur.

Lorsqu'à la suite de l'évaluation qu'il a faite du bénéfice imposable (au moyen des signes extérieurs pour les commerçants ne déclarant que l'ordre de grandeur de leur bénéfice et par la vérification de leur comptabilité pour ceux dont le bénéfice ressort de livres comptables réguliers) le contrôleur entendra rectifier la déclaration souscrite, il ne pourra le faire qu'après avoir suivi la procédure de rectification prévue par la loi et dont la violation entraînerait la nullité de l'imposition.

Mais tandis que pour la première catégorie de contribuables, le contrôle de la déclaration pourra se faire dès que

celle-ci sera reçue et tandis que l'imposition primitive sera établie en général, après que le chiffre déclaré aura été rectifié par le contrôleur, au contraire, l'imposition des bénéfices résultant de comptabilités sera presque toujours établie avant que la vérification ait pu être faite et une imposition supplémentaire sera établie, s'il y a lieu, à la suite de l'examen de la comptabilité.

Dans tous les cas, lorsque le contrôleur entend rectifier la déclaration, il fait, au préalable connaître au contribuable la rectification qu'il envisage et lui en indique les motifs. En même temps il invite l'intéressé à lui faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de vingt jours. En pratique, cette communication se fait au moyen d'une lettre modèle 1017 dans laquelle le contrôleur notifie à l'intéressé, soit la catégorie qu'il se propose de retenir comme base de son imposition et les motifs de ce redressement, soit le détail des rectifications apportées à ses écritures comptables.

Cette lettre est envoyée recommandée : le contrôleur gardera ainsi la preuve que la procédure de rectification a été régulièrement suivie.

Si le contribuable accepte la rectification projetée, soit verbalement, soit par écrit, soit tacitement en ne répondant pas à l'avis qui lui a été adressé, le contrôleur fixe, en conformité, la base de l'imposition.

Lorsque le contribuable entend discuter le bien fondé de la rectification qui lui a été notifiée, il adresse ses observa-

tions au contrôleur dans le délai de vingt jours prévu par le texte légal. Le contrôleur examine ces observations. Si elles lui paraissent justifiées, il modifie en conséquence son projet de taxation et arrête le chiffre de bénéfice imposable.

S'il subsiste un désaccord entre le contribuable et l'agent de l'Administration, ce désaccord peut être soumis à l'appréciation de la Commission consultative instituée par la loi du 4 avril 1926. Le droit de recourir à l'intervention de la Commission appartient au contribuable aussi bien qu'à l'Administration : la commission doit donc être consultée toutes les fois que le contribuable en a manifesté le désir. Dans le cas de désaccord entre le contribuable et le contrôleur, deux cas sont donc à envisager :

1° Le contribuable a demandé le recours à la Commission dans ses observations (réponse à la lettre 1017) ou le contrôleur l'estime utile. La Commission est saisie du litige.

2° Le contrôleur ne juge pas utile de provoquer l'avis de la Commission et le contribuable n'a pas non plus demandé — dans ses observations — que l'affaire lui soit soumise, au cas où le désaccord persisterait. Dans ce cas, l'Administration estime que l'intéressé doit être avisé de la suite donnée à ses explications. Le contrôleur adressera donc au contribuable une lettre 1017 bis recommandée avec accusé de réception, lui indiquant les points sur lesquels persiste le désaccord et l'invitant à faire connaître, dans un délai de 10 jours, s'il désire que le différend soit soumis à la

Commission, le défaut de réponse impliquant la renonciation à son intervention.

Quelle est la sanction de l'inobservation de ces règles ?

La Commission, nous l'avons dit, *doit* être consultée toutes les fois que le contribuable en a manifesté le désir (I, art. 59 et Rép. à M. de Monicault, député, J. O. du 17 mai 1928, déb. Ch. n° 10768). Au cas où le contrôleur passerait outre à la demande des contribuables, ceux-ci auraient le droit de demander, par la voie contentieuse, l'annulation du rehaussement, sans avoir à fournir d'autre argument, et d'obtenir satisfaction, à moins que le contrôleur ne puisse apporter la preuve de l'insuffisance réparée par lui. Dans toute autre hypothèse, l'Administration ne peut que prononcer le dégrèvement du rehaussement.

MM. Allix et Lecercle ont émis l'opinion que l'absence, par le fait du contrôleur, d'un avis régulièrement sollicité par le contribuable équivalait à un avis non conforme de la Commission (op. cit., p. 44).

L'Administration paraît préférer, en pareille hypothèse, lorsque le contribuable a saisi la juridiction contentieuse, prononcer d'office le dégrèvement du rehaussement qui est ainsi annulé et revenir devant la Commission. (Rép. Louis Quesnel, député, J. O. 31 août 1928, déb. Ch. p. 2480, n° 387).

Mais quelle serait la sanction dans le cas où un contribuable n'ayant pas demandé le recours à la Commission dans ses observations et cette intervention ne paraissant

pas utile au contrôleur, — le contrôleur n'aurait pas envoyé à l'intéressé une lettre 1017 bis l'invitant à faire connaître s'il désire que le différend soit soumis à la Commission ? L'obligation de cette communication n'étant pas imposée par la loi, nous estimons que l'imposition ne saurait être considérée comme irrégulière par le seul fait que cette formalité n'a pas été remplie, et le contribuable ne pourrait demander, par la voie contentieuse, l'annulation de son imposition, pour le motif qu'il n'a pas été invité à soumettre son cas à la Commission. En effet, l'article 12 des lois codifiées, imprimé au dos de la lettre 1017, indique au contribuable son droit à recourir à l'intervention de la Commission. Le contribuable ne saurait donc prétendre avoir ignoré ce droit et demander, de ce fait, l'annulation de son imposition.

La seule conséquence du défaut d'envoi de la lettre 1017 bis serait, nous semble-t-il, une observation faite au contrôleur par ses supérieurs hiérarchiques pour n'avoir pas rempli une formalité prescrite par l'Administration. Il nous paraîtrait plus simple de supprimer l'emploi de la lettre mod. 1017 bis et de compléter simplement la lettre 1017 par une formule dans le genre de celle-ci : « Vous voudrez bien m'indiquer si — dans le cas où, à la suite de vos observations, je resterais en désaccord avec vous — vous désirez que ce différend soit soumis à la Commission consultative prévue par l'article 12 des lois codifiées. (Voir au verso). »

*Composition, fonctionnement et conséquences
des avis de la Commission consultative*

Nous ne voulons pas entreprendre ici l'étude de la composition ni du fonctionnement de la Commission consultative. Nous ne nous arrêterons que sur les quelques points intéressant le plus directement le contrôle des déclarations.

Caractères de la Commission.

Le texte légal s'est borné à qualifier cette Commission de *consultative*.

Elle a, de plus, un caractère « *extra-administratif* » évident : le seul fonctionnaire qui assiste aux délibérations n'y devient qu'une voix « consultative ».

Son caractère « *non juridictionnel* » est moins évident. Si la Commission ne juge pas, et formule un simple avis, cependant elle établit une présomption, qui ne pourra être détruite que par la preuve contraire, preuve écrite, c'est-à-dire par la comptabilité.

La Commission n'est pas un *organe de défense* des contribuables. Elle a pour but, au contraire, d'éclairer l'Administration par l'avis de personnes qualifiées et compétentes et d'éviter aussi bien les excès de fiscalité que la dissimulation des contribuables.

Elle n'est pas, enfin, un *organe d'arbitrage* : elle ne rend pas des sentences, mais des avis.

Cas à soumettre à la Commission.

Lorsque le contribuable n'a pas manifesté le désir de recourir à la Commission, il appartient au contrôleur d'apprécier si, eu égard à la nature et à l'objet du désaccord, il est utile de provoquer l'avis de la Commission. En particulier les questions de principe ne devront pas être soumises à son examen sur l'initiative de l'agent de l'Administration. De même, semble-t-il, pour une question d'interprétation d'écritures : les problèmes de cet ordre ne pourront être résolus définitivement qu'au cours de la phase contentieuse du désaccord, par le juge, après expertise s'il y a lieu. Le rôle de la Commission nous paraît être surtout de donner son avis dans le cas de contribuables dont le bénéfice est inférieur à 50.000 francs. Pour ces contribuables, en effet, il est très difficile au contrôleur de faire — devant la juridiction contentieuse — la preuve du bien-fondé de sa rectification. Il préférera donc soumettre l'affaire à la Commission, en lui indiquant les présomptions qui lui paraissent justifier le rehaussement du bénéfice déclaré. Si ses prétentions sont confirmées par son avis, elles bénéficieront alors d'une présomption d'exactitude dont la preuve contraire incombera alors à l'intéressé.

La Commission pourra jouer également un rôle efficace lorsqu'il s'agira de se prononcer sur des usages commerciaux (amortissements en particulier) sur lesquels le contrôleur se trouverait en désaccord avec un commerçant,

et nous retrouvons là son rôle de « conseil » de l'Administration. Elle pourra aussi utilement être appelée à apprécier dans son ensemble la sincérité des écritures, en particulier dans le cas de marchands détaillants dont le chiffre des recettes peut être facilement entaché d'inexactitude.

Quel est, *en pratique*, le rôle joué par les Commissions consultatives ?

Il est certain, en premier lieu, que certains agents des Contributions directes hésitent trop souvent à recourir à leur intervention : les différences entre les nombres d'affaires qui sont soumises à ces Commissions par des contrôles de même importance en est la preuve évidente.

D'autre part, ces organismes avaient été institués par le législateur dans le but principal de déterminer la catégorie dans laquelle devaient être classés les bénéfices inférieurs à 50.000 francs lorsque les déclarations n'étaient appuyées d'aucune pièce comptable et que leur évaluation devait être faite au moyen des signes extérieurs. Or, en fait, il est rarement fait appel à leur intervention dans ce cas, et les Commissions sont le plus souvent appelées à examiner les différends qui surviennent entre les commerçants et l'Administration à la suite de vérifications de comptabilité, soit que la comptabilité ait été rejetée comme irrégulière, soit que les deux parties restent en désaccord sur l'évaluation de frais évalués forfaitairement ou sur des usages commerciaux (amortissements, provisions). Composées de commerçants, les Commissions nous paraissent compétentes pour

juger des différends de cette nature, apprécier dans son ensemble la sincérité d'une comptabilité, déterminer les pourcentages bruts à retenir dans chaque genre de commerce et apprécier l'évaluation des frais proportionnels ou de taux d'amortissements en tenant compte de la nature de la profession. Mais d'organes d'évaluation, elles sont presque devenues des organes de répression de fraudes découvertes lors de l'examen de comptabilités et leur rôle actuel est certainement autre que celui qui résultait de l'intention du législateur.

Eléments sur lesquels la Commission doit établir son avis

La commission n'est pas un organe de taxation. Elle a simplement à formuler un avis d'après les renseignements particuliers que peut lui fournir l'Administration et les connaissances générales des méthodes et habitudes commerciales que possèdent ses membres. Elle n'a pas, notamment, à se substituer au contrôleur ni à l'expert, pour examiner elle-même en détail la comptabilité. Elle jugera, en fait, sur le rapport rédigé par le contrôleur et indiquant les motifs qui lui paraissent justifier un redressement ou d'après le procès-verbal de vérification de comptabilité et après avoir entendu les intéressés qui auraient demandé à présenter des observations orales.

Suites et conséquences des avis de la Commission.

Les avis de la Commission sont notifiés par le contrôleur de la circonscription dont dépend le contribuable. L'avis doit être notifié textuellement par lettre recommandée.

Dans cette même lettre mod. 1018, le contrôleur indique à l'intéressé la base (catégorie ou chiffre de bénéfices) d'après laquelle il se propose d'établir l'imposition.

Lorsque la taxation retenue par le contrôleur est conforme à l'appréciation de la Commission, la charge de la preuve incombe alors exclusivement au contribuable dans le cas de réclamation devant la juridiction contentieuse. Cette preuve ne pourra être apportée que par des documents comptables, ou, assez exceptionnellement, par la démonstration de l'inexactitude des éléments retenus par la Commission : exceptionnellement en effet, parce que le plus souvent ces éléments ne figureront pas dans l'avis, lequel consistera en une pure et simple appréciation formulée en un chiffre.

Lorsque la taxation excédera l'appréciation de la commission, la charge de la preuve retombe alors sur l'Administration, mais pour la partie seulement des bénéfices taxés excédant cette appréciation.

L'avis de la Commission n'a donc pour effet que de créer une présomption. C'est uniquement par un renversement de la preuve que se trouve sanctionné cet avis qui est pré-

sumé exact tant que le contrôleur ou le contribuable n'apportent pas la preuve contraire.

Si la création des Commissions consultatives a paru diminuer le pouvoir de l'Administration, elle a, en fait, renforcé l'efficacité du contrôle. Auparavant le contrôleur, intervenait seul et jouissait d'un pouvoir d'appréciation très étendu — mais il était facile de l'induire en erreur. Maintenant, jugé par des contribuables, l'assujetti ne sera pas taxé trop lourdement et l'on peut penser que la Commission, composée de commerçants habitués aux affaires sera plus apte à reconnaître la sincérité des justifications fournies. L'avis de la Commission renforce donc le pouvoir de l'Administration en mettant au contribuable la charge de la preuve devant la juridiction contentieuse.

CHAPITRE VII

L'ORGANISATION ADMINISTRATIVE DES VÉRIFICATIONS DE COMPTABILITÉS

Nous avons vu, en étudiant la compétence du contrôleur, que la vérification des déclarations, et par suite des comptabilités, incombait en principe au contrôleur dans la division de contrôle duquel se trouvait le siège social des entreprises. Mais le nombre des comptabilités tenues par les industriels et commerçants s'accroissant de jour en jour et le service du contrôleur devenant chaque année plus chargé, la vérification de toutes les comptabilités d'un contrôle par son titulaire est devenue, dans la plupart des cas, impossible et il a fallu décharger celui-ci d'une partie de ce travail. Nous allons étudier, ici, comment est pratiquement réalisée la vérification des comptabilités commerciales, par qui et dans quelles conditions elle est effectuée et à quelle solution l'Administration semble actuellement se rallier sur cette question capitale pour le Trésor et qui mérite d'être résolue d'une façon plus complète qu'elle ne l'a été jusqu'alors.

Une note de la Direction générale des Contributions directes du 7 novembre 1927, n° 1041 prévoit l'organisation méthodique de la vérification des comptabilités commerciales devenue indispensable : chaque titulaire d'une division de contrôle dressera, prescrit cette note, la liste des entreprises de sa circonscription susceptibles de faire l'objet d'une vérification, ce relevé devant être limité aux entreprises réalisant un bénéfice annuel supérieur à 50.000 francs et aux sociétés soumises au droit de communication du service de l'Enregistrement.

Mais, en fait, une grande initiative est laissée aux Directeurs de chaque département qui organisent cette partie du service d'après son importance et en y apportant toutes les mesures qu'ils jugent nécessaires. C'est ainsi que, dans un grand nombre de départements, il est tenu, dans chaque contrôle, un registre de toutes les comptabilités tenues, avec l'indication, pour chaque année, du chiffre d'affaires réalisé et du bénéfice net ou du déficit. Ce registre, tenu à jour, chaque année, des résultats de l'exercice précédent et des nouveaux contribuables qui auraient produit un compte de profits et pertes ou un état de leurs bénéfices, est également annoté de chaque vérification effectuée et du montant des rehaussements apportés aux chiffres déclarés.

Au vu de ce document, l'Inspecteur principal établit un programme détaillé de vérification, aménagé de manière que la comptabilité de chaque entreprise soit examinée au moins une fois dans l'espace de cinq ans et que les vérifi-

cations soient, dans le courant de chaque année, réparties en tenant compte de l'ensemble des obligations incombant au personnel. Le programme des vérifications est arrêté, pour chaque trimestre, par le Directeur et notifié par lui aux contrôleurs intéressés.

Chaque agent sera chargé, en principe, d'assurer l'exécution du programme arrêté pour la division de contrôle dont il est titulaire. Toutefois, dans certaines divisions où le nombre des vérifications à effectuer est très élevé, il sera fait appel, dans la mesure du possible, à la collaboration des contrôleurs dont le service est moins chargé à cet égard. Avec l'assentiment ou sur l'ordre du Directeur, les Inspecteurs principaux et ordinaires pourront, par ailleurs, effectuer certaines vérifications convenablement choisies.

Nous voyons donc que le contrôleur, chargé en principe de la vérification des comptabilités de sa division, pourra être déchargé d'une partie de ce travail, soit par un de ses collègues (cas d'ailleurs peu fréquent, chaque contrôleur parvenant avec peine à exécuter le programme de vérification des entreprises de sa propre division et étant donné les difficultés que rencontrerait un agent autre que le titulaire du contrôle pour se rendre sur place), soit par un Inspecteur qui prend en mains les affaires importantes que les contrôleurs ne sont pas en mesure d'examiner d'une manière approfondie faute de temps ou de compétence nécessaire.

Dans le cas où la vérification aura été confiée à un agent

autre que le titulaire de la division de contrôle à laquelle ressortit l'entreprise, l'agent vérificateur procédera à la mise à jour ou à l'établissement du relevé mod. 1016 qu'il remettra au titulaire de la division en même temps que les feuillets sur lesquels les résultats de la vérification auront été consignés. Les feuillets devront être rédigés avec la clarté et la précision nécessaires pour que le titulaire du contrôle puisse assurer, s'il y a lieu, en toute connaissance de cause, les impositions correspondantes et les soutenir en cas de réclamation.

Cette organisation reste dans le cadre normal des attributions et de la compétence de chaque agent et c'est selon ces règles que fonctionnera le service des vérifications dans la plupart des départements.

Mais l'Administration fait actuellement l'essai d'une organisation plus complète des vérifications dont nous dirons ici quelques mots. Aucune circulaire ne fixe d'ailleurs de règles à ce sujet et l'organisation dont nous parlons est laissée à l'initiative de chaque Directeur départemental selon le personnel dont il dispose et avec l'assentiment de la Direction générale.

Dans certains départements importants, le Directeur dispose d'un ou plusieurs Inspecteurs principaux sans gestion, aidés d'Inspecteurs ordinaires et ayant sous leurs ordres, soit des Contrôleurs eux-mêmes sans gestion, soit certains agents provenant du service de l'assiette de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, soit des agents

des Contributions indirectes qui ont été assimilés à l'Administration des Contributions directes, soit des contrôleurs spéciaux de l'Enregistrement détachés dans ce service et qui sont affectés uniquement à la vérification des comptabilités.

Sous l'autorité d'un Inspecteur principal ou d'un Inspecteur ordinaire sans gestion, ces agents sont chargés de la vérification des comptabilités des contrôles les plus chargés en cette matière, leur travail se faisant, en tout état de cause, sous la responsabilité du contrôleur de qui dépendent les entreprises vérifiées.

L'Administration n'a donc pas créé un service spécial de vérification de comptabilité. Elle a seulement laissé aux Directeurs départementaux l'initiative d'employer à ce travail les agents sans gestion dont ils pourraient disposer.

CONCLUSION

Il est certain que la fraude en matière de déclaration des bénéfices industriels et commerciaux a crû, ces dernières années, en raison directe de l'élévation des impôts qui frappent les commerçants.

La cause de cet état de choses, nous le trouvons d'abord dans la tendance naturelle de chacun à réduire le plus possible sa dette envers le Trésor — dette qui paraît d'autant plus pénible qu'elle ne paraît correspondre à aucune prestation ni service reçus en échange. Obligés d'autre part de subir la patente et tous les autres impôts professionnels qui les frappent et pour lesquels toute fraude est rendue impossible par leur mode même d'assiette, les petits commerçants chercheront à compenser par une diminution de leur impôt cédulaire l'exagération de leurs charges fiscales.

Lorsqu'ils rédigent leur déclaration annuelle il est bien certain que beaucoup d'entre eux cherchent plus à déterminer le montant de l'impôt qu'ils auront à payer que le

chiffre exact du bénéfice qu'ils ont pu réaliser. Et la catégorie déclarée correspondra à la somme d'impôt que le commerçant entend payer plus qu'au chiffre de son bénéfice réel.

Une fausse interprétation du mot « bénéfice » sera quelquefois la cause d'une déclaration inexacte, le mot « bénéfice » étant parfois entendu comme le total des économies restant à la fin de l'année. De même, la déduction du salaires de la femme, de frais personnels ou d'autres charges qui n'est pas admise par la loi, ne saurait faire douter de la bonne foi du contribuable. Mais de tels cas sont assez rares et il faut reconnaître que les déclarations erronées sont le plus souvent le résultat d'une intention nettement frauduleuse, le taux trop élevé de l'impôt ne pouvant être une excuse à de pareilles dissimulations. Le nombre des commerçants imposés sur un bénéfice inférieur à 10.000 francs (chiffre correspondant au salaire minimum d'un simple manœuvre) indique suffisamment une minoration évidente des bénéfices déclarés, même en tenant compte des commerces occasionnels (location de chambres meublées, etc.), et les chiffres suivants se passant de commentaires.

ANNÉES	Nombre de contribuables passibles de l'impôt	Nombre de contribuables imposés sur un bénéfice inférieur à 10.000 fr.
1925	1.526.774	1.148.072
1926	1.545.460	1.150.274
1927	1.510.251	1.076.456
1928	1.474.113	1.070.442

Tout en reconnaissant les avantages du système des catégories institué par la loi du 4 avril 1926 pour les commerçants dont le bénéfice est inférieur à 50.000 francs, il nous paraît cependant que ce régime incitera souvent les contribuables à des fraudes qui lui sont particulières : Un commerçant qui évaluera son bénéfice à 21.000 francs par exemple ne sera-t-il pas tenté de se ranger dans la catégorie de 15.001 à 20.000 francs, cette dissimulation de 1.000 francs de bénéfice entraînant pour lui une diminution d'impôts de 750 francs alors qu'il aurait déclaré le chiffre exact de 21.000, s'il avait su devoir être imposé sur ce chiffre même.

Et ceci nous amène à critiquer également la différence trop grande qui existe entre chacune des catégories instituées par la loi. La progression de 5.000 en 5.000 francs à partir de 10.000 francs nous paraît excessive. On a essayé de la justifier en disant que les contribuables ayant la faculté de ne déclarer que l'ordre de grandeur de leur bénéfice, il fallait laisser à leur évaluation une certaine latitude. Nous répondrons que la progression de 3.000 francs nous paraît répondre à ce but et inciterait les petits commerçants à souscrire des déclarations plus sincères : Un commerçant qui évalue son bénéfice entre 20 et 21.000 francs par exemple sera tenté de ne déclarer que la catégorie de 15.001 à 20.000 francs, alors qu'il se serait rangé dans la catégorie de 18.001 à 21.000, si elle avait existé. Il nous paraîtrait donc plus avantageux de ramener à 3.000 francs le montant de la progression entre les différentes catégories

pour les bénéfices compris entre 9.000 et 30.000 francs, chiffre à partir duquel il devient plus difficile de faire une évaluation aussi précise et serait maintenue la progression de 5.000 francs.

Enfin, il nous paraît excessif d'appliquer le système de l'imposition institué par la loi du 4 avril 1926 aux commerçants qui, bien qu'ayant un bénéfice inférieur à 50.000 francs tiennent cependant une comptabilité qui fait ressortir le chiffre exact de leur bénéfice. Comment justifier qu'un commerçant dont la comptabilité fait ressortir un bénéfice de 24.980 francs soit imposé dans la catégorie de 20.001 à 25.000 et paye un impôt cédulaire de 3.000 frs alors qu'un autre commerçant dont le bénéfice ressort à 25,020 francs, se verra imposé pour un bénéfice de 25.001 à 30.000 francs qui correspond à un impôt de 3.750 francs. Un tel état de choses ne peut qu'inciter ces commerçants à falsifier leur comptabilité de façon à faire ressortir un bénéfice compris dans une catégorie inférieure et l'imposition par application du taux de l'impôt au bénéfice exact déclaré pourrait être utilement introduit, nous semble-t-il, dans le régime de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Notons, d'autre part, que certains comptables peu scrupuleux contribuent souvent à la fraude en matière d'impôt sur les bénéfices commerciaux et souvent même incitent les commerçants à souscrire des déclarations volontairement erronées. Il est bien certain que, si une comptabilité est

indispensable pour des entreprises d'une certaine importance pour déterminer leur situation exacte et en déduire certaines modifications à apporter à leurs procédés de vente ou de fabrication, par contre le peu d'importance de petites entreprises dont le bénéfice est inférieur à 50.000 francs et qui sont si nombreuses dans les petites villes de province et dans les campagnes, ne justifie pas, pour elles, la tenue d'une comptabilité. Les comptables à la recherche d'une clientèle chercheront cependant à démontrer à ces commerçants l'utilité pour eux de se conformer à cet usage : ils leur feront valoir pour cela, la possibilité de fournir à l'Administration des Contributions directes une comptabilité régulière en la forme mais faisant ressortir un bénéfice inférieur au bénéfice effectivement réalisé et obtenir ainsi une réduction importante de leurs impôts qui compensera largement le montant des sommes consacrées à la tenue d'une comptabilité et à la rémunération du comptable.

C'est là, croyons-nous, un grave danger et qui va en croissant du fait de l'augmentation du nombre de comptables et de leur activité. Il est bien certain que, lors de la vérification de telles comptabilités, le contrôleur ne manquera pas de découvrir les irrégularités qui faussent leur résultat ; la diminution des recettes au comptant dont le contrôle matériel est — nous l'avons vu — le plus souvent impossible, constituant la fraude la plus fréquente dans ce cas, l'examen du pourcentage brut sera un indice certain de la fraude et permettra au contrôleur de rejeter de

pareilles comptabilités. Mais les suppléments d'impôts provenant des redressements effectués sur plusieurs exercices, lors de la vérification, paraîtront lourds à ces commerçants et détermineront chez eux un mouvement de mécontentement dont souffrira l'Administration chargée de l'assiette de l'impôt.

Tendance naturelle à esquiver les charges fiscales — système des catégories dont la progression trop rapide ne peut être qu'un encouragement à la fraude — influence de comptables malhonnêtes sur les petits commerçants : telles nous paraissent être les causes principales de la fraude dont il faut bien constater l'importance en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et principalement de la part des commerçants dont le bénéfice n'atteint pas 50.000 francs.

— Contre la tendance naturelle à la fraude, l'éducation morale des contribuables et la détermination du taux de l'impôt qui nous paraissent être les seuls remèdes, sortent des limites de cette étude.

— Nous avons vu, plus haut, les modifications qu'il nous semblait possible d'apporter au système des catégories pour remédier aux inconvénients que nous avons signalés.

Mais pour remédier d'une part aux manœuvres frauduleuses de certains comptables et pour éviter la discussion que ne manque de provoquer, chaque année, entre contribuables et administration, la fixation de la catégorie imposable d'autre part, il nous semblerait possible d'envisager

la création d'un forfait pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices commerciaux des commerçants dont le bénéfice n'est pas supérieur à 50.000 francs. Il est bien certain, en effet, que le bénéfice réalisé par une entreprise de petite importance est en général du même ordre de grandeur pendant plusieurs années successives. La création d'un forfait faciliterait ainsi la détermination de la base d'imposition, éviterait aux petits commerçants la tentation de faire tenir des comptabilités irrégulières sous prétexte d'éviter l'arbitraire de l'Administration et correspondrait à une réalité certaine : la fixité de l'ordre de grandeur des bénéfices réalisés par ces commerçants.

Imité du forfait institué pour le paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires, le forfait en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux serait déterminé d'accord entre l'Administration et le contribuable en cause et à la demande de celui-ci.

En cas de désaccord, l'évaluation serait faite par une Commission paritaire : la catégorie ainsi devenue définitive resterait valable pendant deux ou trois ans, sauf dénonciation par l'une des deux parties, lorsqu'elle ferait la preuve que la catégorie retenue comme base du forfait est inférieure ou supérieure au bénéfice réel, cette preuve étant portée devant la Commission qui jugerait de sa valeur et déciderait de la base d'imposition à retenir dans ce cas.

En ce qui concerne les *moyens de contrôle* donnés à l'Administration des Contributions directes en matière

d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, nous avons vu qu'une interprétation assez large des textes en vigueur lui donnait des pouvoirs très étendus qu'il nous semble difficile d'étendre davantage sans en arriver à une véritable inquisition qui, d'ailleurs, ne serait pas tolérée. Mais le droit de communication et le droit de recherche dans les Administrations publiques résultant de différents textes de lois dont l'interprétation prête à discussion, nous l'avons vu ; une codification de ces droits et une mise au point précise de leur étendue nous paraîtraient particulièrement heureuses.

Il est bien certain, d'autre part, que la collaboration des différents services de l'Etat avec l'Administration des Contributions directes ne donne pas les résultats qu'on serait en droit d'en attendre. Sans aborder la question si controversée de la fusion des Administrations des Contributions directes et de l'Enregistrement, l'organisation très complète d'un service spécial de recherches commun à ces deux services d'une part et une interpénétration plus profonde de l'Administration des Contributions directes et de celle des Contributions indirectes d'autre part, ne pourrait que renforcer très efficacement le contrôle des déclarations des bénéfices commerciaux.

Mais, c'est surtout dans l'organisation des vérifications de comptabilités et dans une réorganisation administrative qu'il y a lieu de rechercher le moyen le plus efficace de renforcer ce contrôle.

Cette question nous paraît d'une importance telle qu'elle mériterait une organisation plus méthodique et plus complète de la vérification des comptabilités : importance pour le Trésor qui verrait s'accroître d'une façon très sensible le rendement de l'impôt sur les bénéfices commerciaux et importance vis-à-vis des contribuables qui seraient moins tentés de recourir à la fraude s'ils savaient que leur comptabilité fera l'objet certain d'une vérification approfondie.

L'examen des comptabilités n'a pas — cela est vrai — dans la plupart des contrôles, la place qu'il devrait y avoir.

La raison de cet état de choses provient d'abord du manque matériel de temps dont dispose le contrôleur pour procéder à ce travail et, par suite, de son manque de pratique. Ce n'est que par une longue habitude et par l'examen sans cesse répété des multiples genres de comptabilité que cet agent arrivera à un contrôle rapide, efficace, et lui ôtera ce manque de confiance en soi qui fait hésiter certains agents à entreprendre des vérifications où ils savent devoir rencontrer des comptables plus expérimentés qu'eux-mêmes peuvent l'être. Il est bien certain, d'autre part, que, à la suite de la fusion des Administrations des Contributions directes et de l'Enregistrement, les receveurs de l'Enregistrement à qui a incombé la lourde tâche de l'assiette des impôts sur les revenus — tâche à laquelle ils n'étaient aucunement préparés — n'avaient pas les connaissances comptables nécessaires pour procéder utilement à des vérifications de comptabilité et que le travail qu'ils ont à assu-

rer leur laisse peu le temps de compléter sur ce point leur instruction professionnelle.

La gestion d'un contrôle ne laisse pas d'autre part aux contrôleurs le temps matériel d'entreprendre la vérification des grosses entreprises de leur division qui nécessiteraient plusieurs journées d'un travail suivi et que, tout en possédant la compétence voulue, ils se trouvent le plus souvent dans l'impossibilité matérielle de l'entreprendre.

Le remède ? Nous ne pensons pas qu'il consiste à développer le système actuel et à créer un organisme spécial de vérification des comptabilités. Et cela pour diverses raisons : D'abord les difficultés budgétaires qui interdisent actuellement la création d'un nombre d'Inspecteurs et de Contrôleurs suffisant pour assurer cette tâche. Ensuite il paraît parfaitement logique et naturel de laisser à l'agent chargé de l'assiette de l'impôt, la vérification des comptabilités tenues par les commerçants relevant de son contrôle. Le contrôleur n'est-il pas en effet le mieux placé pour connaître les conditions d'exercice des entreprises de sa division, la moralité de ces contribuables et de leurs comptables ? Toutes ces connaissances ne peuvent que lui permettre un contrôle plus rapide et plus sûr.

De plus les raisons que nous avons vues plaider en faveur du contrôleur unique se retrouvent ici. Chaque contribuable ne doit avoir affaire qu'à un agent des Contributions directes et la création d'un nouveau cadre d'agents vérifi-

cateurs ne pourrait qu'indisposer contre eux les contribuables soumis à leur vérification.

Quels seraient, d'autre part, les rapports entre le titulaire de la division de contrôle et l'agent vérificateur ? Il faudrait, soit donner tout pouvoir à ce dernier (cette restriction des pouvoirs du contrôleur paraît impossible) soit le placer sous la dépendance complète du contrôleur, ce qui serait une cause constante de conflit et soulèverait des questions de hiérarchie délicates à résoudre. Et comme il serait difficile, en outre, au titulaire de la division de soutenir, en cas de réclamation, des impositions résultant d'une vérification qu'il n'a pas lui-même effectuée !

Signalons enfin, la difficulté pratique d'exiger d'un agent des déplacements constants et parfois incommodes. alors que le contrôleur se trouve le plus souvent sur place, ou a, tout au moins, des possibilités d'accès rapides.

Une autre solution de la question des vérifications de comptabilité consiste à décharger les contrôleurs d'une partie de ce travail et de le confier aux Inspecteurs dont relèvent leur division de contrôle. Cette solution qui tend à se généraliser dans beaucoup de départements correspond à une évolution regrettable, nous semble-t-il, du rôle de l'Inspecteur. Il est certain que l'Administration tend de plus en plus à confier à ces agents la solution des affaires un peu importantes des divisions de contrôle dont ils ont la surveillance (qu'il s'agisse d'ailleurs de réclamations, de

déclarations ou de vérifications de comptabilité). C'est là, nous semble-t-il, enlever au contrôleur la responsabilité et l'initiative de son travail et ramener le rôle de surveillance des Inspecteurs à celui de collaborateur supérieur des agents placés sous leurs ordres.

Non, la vérification des comptabilités doit être laissée au contrôleur de qui relèvent les entreprises en cause. Mais la solution du problème en cause consiste, croyons-nous, à donner au contrôleur le temps de procéder à cette partie de son travail la plus vivante et la plus productive. Pour cela, confier à un personnel secondaire (commis nommés par l'Etat comme il en existe dans l'Administration de l'Enregistrement et des Contributions indirectes) une grande partie du travail actuel du contrôleur (établissement des impositions primitives qui ne soulèvent aucune difficulté, instruction des réclamations faciles, rédaction des états de dégrèvement d'office, exécution du travail courant, partie matérielle des travaux de recensement, tournées dans les petites communes, etc.) et permettre au contrôleur ainsi déchargé, de consacrer son activité à des vérifications de comptabilité dans lesquelles il acquérera rapidement la pratique et les connaissances approfondies indispensables et fera d'une obligation que bien des contrôleurs ne font qu'à contre-cœur la partie la plus intéressante de son travail.

Une pareille transformation administrative facile à réaliser permettrait à l'Etat de réduire d'une part le nombre des Contrôleurs des Contributions directes et de relever ainsi

le niveau de leur recrutement, d'en faire d'autre part des chefs de service plus personnellement responsables de leur travail, et d'accroître enfin le rendement des impôts sur le revenu, question dont l'intérêt ne saurait échapper dans l'état actuel des difficultés budgétaires de notre pays.

Vu : le Président de la Thèse,
Edgard ALLIX.

Vu : le Doyen de la Faculté.
BERTHÉLEMY.

Vu et permis d'imprimer :
Le Recteur de l'Académie de Paris,
CHARLETY.

BIBLIOGRAPHIE

- ABAUZIT. — L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Thèse Montpellier, 1922.
- ALLIX (E.). — Traité élémentaire de Science des Finances et de Législation Financière française. 5 éd. Paris. Rousseau, 1927.
- ALLIX (E.) et LECERCLÉ (M.). — L'impôt sur le revenu. 2 vol. Paris. Rousseau, 1926.
- BERTIN (A.). — Les pouvoirs de contrôle du Fisc en matière d'impôts sur les revenus. Thèse Nancy, 1928.
- BESSON (E.). — Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu. 4^e éd. Paris. Dalloz, 1927.
- BOCQUET (L.). — L'impôt sur le revenu cédulaire et général. 3^e éd. Paris. Sirey, 1926.
- BOCQUET (L.). — idem. 1^{er} supplément, 1927. 1 vol.
2^e supplément, 1928-1929. 1 vol., 1 fascicule.
3^e supplément, 1930. 1 fascicule.
- BONNIN. — Le bénéfice net des entreprises industrielles et commerciales. Paris. Dalloz, 1927.
- BOULANGER. — La déclaration contrôlée. Thèse Lille, 1923.
- CHAMPION (R.). — Le contrôle en matière des Contributions directes en France. Paris, 1926.
- CHOTARD (A.). — Les impôts sur les revenus et les fraudes fiscales. Thèse Paris, 1925.
- HAURIU (M.). — Précis de Droit administratif et de Droit public. 11^e éd.
- IMBERT (G.). — Le contrôle de la déclaration relative à l'impôt général sur le revenu. Thèse Lyon, 1924.
- IMBECQ. — Traité de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Librairie fiscale. 1926.
- IMBECQ. — idem. 1927.
- JEZE (G.). — Cours élémentaire de Science des Finances et de Législation Financière. Paris. Giard, 1911.

- LECERCLÉ (M.). — L'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux. Thèse Paris, 1922.
- LESCOEUR. — Pourquoi et comment on fraude le Fisc. Paris. Blond. 1909.
- MILHAU. — De la déclaration du contribuable en matière d'impôt général sur le revenu et d'impôts cédulaires. Thèse Paris, 1923.
- NALOT. — La comptabilité et les lois fiscales nouvelles. Paris. Dauverné, 1928.
- POPOVITCH. — Les droits d'investigation du T. sc quart aux bénéfices industriels et commerciaux. Thèse, Paris 1922.
- SAUVAGE (F.). — Les impôts sur les revenus et les moyens de contrôle du fisc. Paris, Tenin, 1918.

JOURNAUX ET PÉRIODIQUES

- Bulletin des Contributions directes et du Cadastre. (Imprimerie Paul Dupont).
- Bulletin mensuel de l'Association des membres de l'Administration des Contributions directes.
- Bulletin de statistique et de Législation comparée du Ministère des Finances.
- Instruction générale sur les impôts cédulaire du 31 janvier 1928.
- Journal de l'Enregistrement et des Domaines.
- Journal Officiel. (Débats et documents parlementaires).
- Notions élémentaires sur les impôts directes. (Imprimerie Nationale), 1926.
- Recueil des arrêts du Conseil d'Etat.
- Recueil des questions fiscales. (Collection des jurisconsultes).
- Recueil officiel des circulaires et instructions de la Direction Générale des Contributions directes.
- Recueil officiel des lois et règlements relatifs aux Contributions directes.
- Revue de l'Enregistrement.
- Revue de Science et de Législation financière.
-

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	7
CHAPITRE I. — <i>Comment est établi l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux</i>	11
A) Régime antérieur à la loi du 4 avril 1926	12
I. — Imposition d'après le bénéfice réel	12
II. — Imposition d'après le chiffre d'affaires	14
B) Régime applicable à partir de l'année 1927	15
CHAPITRE II. — <i>Les moyens de contrôle</i>	21
I. — Les documents du service	21
II. — Renseignements recueillis auprès des Administrations publiques	23
III. — Renseignements recueillis auprès des contribuables directement intéressés. Le droit de communication	31
Historique	32
Etude de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920.	34
A) Agents investis du droit de communication	34
B) La question du temps	34
C) Personnes soumises à ce droit	35
D) Impôts visés par ce droit	41

IV. — Renseignements recueillis dans les documents tenus par d'autres contribuables	44
V. — La déclaration des tiers	50
CHAPITRE III. — <i>Nature des pouvoirs et compétence du contrôleur des Contributions directes..</i>	53
I. — Nature des pouvoirs du contrôleur	53
II. — Compétence du contrôleur	57
III. — Organisation sommaire du service départe- mental	58
CHAPITRE IV. — <i>L'exercice du contrôle : la vérification de la déclaration</i>	61
Section I. — Vérification des déclarations n'indiquant que la catégorie de bénéfice imposable.	63
Section II. — Vérification des déclarations indiquant le montant exact du bénéfice net	73
Par. I. — Quels sont les livres dont la produc- tion peut être exigée ?	73
Par. II. — Forme et étendue de la communi- cation	77
Par. III. — Etude préliminaire du dossier	80
Par. IV. — Vérification en la forme	83
Par. V. — Vérification au fond	86
I. — <i>Vérification du compte d'exploitation....</i>	87
A. Contrôle du chiffre d'affaires	89
B. Contrôle des achats	95
C. Contrôle du compte « main-d'œuvre »..	98
D. Contrôle des frais de fabrication	99
E. Contrôle des stocks	100
F. Pertes et profits divers	106

II. — <i>Vérification du compte de Profits et Pertes.</i>	109
A. Frais généraux	109
B. Amortissements	113
C. Intérêts et agios	116
D. Pertes et Profits accidentels	117
III. — <i>Vérification des postes du bilan</i>	117
A. Valeurs matérielles	119
B. Valeurs immatérielles	122
C. Valeurs d'échange	124
D. Valeurs disponibles	124
E. Comptes de régularisation du passif	129
F. Comptes du passif	130
IV. — <i>Répartition du bénéfice net</i>	132
CHAPITRE V. — <i>L'évaluation du bénéfice imposable</i>	135
CHAPITRE VI. — <i>La procédure de rectification. La Commission consultative</i>	147
CHAPITRE VII. — <i>L'organisation administrative des vérifications de comptabilité</i>	159
CONCLUSION	165
BIBLIOGRAPHIE	179

Impr. " Les Presses Modernes ", 45, rue de Maubeuge, Paris
Ateliers de Reims (Marne).
